النظام القانوني للجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية في الأردن *

إعداد
د. موفق سمور المحاميد•

ملخص البحث

نظم قانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية الأردني رقم (٣٣) لسنة ١٩٦٦ وتعديلاته كافة المسائل المتعلقة بتسجيل الجمعيات الخيرية و الهيئات الاجتماعية الأخرى وسبل ممارستها لأنشطتها والرقابة عليها، وقد اشتمل قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته على سلسلة من الحوافز التي تتمتع بها تلك الجمعيات والهيئات بحيث تشكل معاملة ضريبية تفضلية تشمل دخلها المتأتي من ممارستها لأنشطتها غير الهادفة لتحقيق الربح إضافة إلى وجود معاملة خاصة للتبرعات والاشتراكات المدفوعة لها من خلال تنزيل تلك التبرعات والاشتراكات بما لا يتجاوز نسبة معينه من الدخل الخاضع.

من هنا كان لابد من تحديد المقصود بالجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية ومعرفة أساسها القانوني والقيود والشروط التي تحكمها، ثم توضيحاً لمعاملة الضريبية التي تحظى بها، والمبررات العملية التي تكمن وراء تلك المعاملة بصورة تجعلها تتفق مع الموجهات الدستورية في مجال فرض الضريبة

---

* أجيز للنشر بتاريخ ٢٠٠٨/٣/١٣م.

• قسم الدراسات القانونية، كلية الدراسات الفقهية والقانونية، جامعة آل البيت.

والإعفاء منها وموقف المشرع الأردني ومدى اتفاقه مع الممارسات الدولية الفضلى في هذا المجال، وبما يحول دون استغلال تلك الإعفاءات لغير الغايات التي وضعت من اجلها.

الكلمات الدالة: القانون الإداري، الجمعيات الخيرية، الحوافز الضريبية، الممارسات الدولية الفضلى.

مقدمة:

لقد اهتمت المواثيق الدولية بالنص على حق الفرد في تكوين الجمعيات ومن ذلك المادة (٢٠) من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان والعهد الدولي، كما حظرت المادة (٢٢) من العهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية والسياسية وضع أي قيود على ممارسة ذلك الحق إلا في الحالات التي ينص القانون على خلاف ذلك وتشكل تدابير ضرورية لصيانة الأمن القومي أو السلام العام أو النظام العام او حماية حقوق الآخرين وحرياتهم، كما عنيت الدساتير المقارنة بالنص على هذا الحق ومن ذلك التعديل الأول لدستور الولايات المتحدة الأمريكية[١].

وقد حرص الدستور الأردني على كفالة حق الأردنيين في الاجتماع وتأليف الجمعيات والأحزاب السياسية على أن تكون غايات تلك الجمعيات مشروعة ووسائلها سلمية وذات نظم لا تخالف أحكام الدستور، وحيث إن حق تكوين الجمعيات هو حق دستوري فإن تأليف تلك الجمعيات يعتبر ممارسة لذلك الحق من جهة، ومساعدة للدولة في تحقيق أهدافها التي تتمحور حول خدمة المجتمع من جهة أخرى، ويصدق هذا الأمر بوجه خاص بالنسبة للجمعيات والهيئات الاجتماعية غير الهادفة لتحقيق الربح التي تحرص على تحقيق أهداف الدولة في

(١) عبد الفتاح مراد، التعليق على قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية ولائحته التنفيذية، الناشر المؤلف، الإسكندرية:المؤلف، ص (٢٢٣).

خدمة المجتمع كهدف أساسي من نشاطها دون أن تستهدف بذلك تحقيق الربح المادي أو اقتسامه أو تحقيق أي منافع شخصية أو تحقيق أي أهداف سياسية.

وقد حظيت هذه الجمعيات والهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح بعناية خاصة من قبل المشرع الأردني سواء فيما يتعلق بكيفية إنشائها وممارستها لأعمالها ومواردها أو من حيث توفير الحوافز المختلفة لتشجيعها على ممارسة أعمالها خاصة أنها -كما أسلفنا- تساهم في تحقيق الأهداف العامة للدولة وعلى رأسها خدمة المجتمع، لذا فإن من مصلحة الدولة توفير البيئة التشريعية المناسبة لتلك الهيئات والجمعيات، ومن هنا فقد نظم قانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية الأردني رقم (٣٣) لسنة ١٩٦٦ وتعديلاته كافة المسائل المتعلقة بتسجيل تلك الهيئات وسبل ممارستها لأنشطتها والرقابة عليها[٢]، وجاء قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته بمنظومة متكاملة من الإجراءات والوسائل التي تكفل تحفيز ممارسة الحق الدستوري المشار إليه في المادة (١٦) من الدستور الأردني لعام ١٩٥٢ وتعديلاته ومتفقاً مع أفضل الممارسات الدولية في مجال المعاملة الضريبية للجمعيات والهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح[٣].

وعند الحديث عن النظام القانوني للهيئات والجمعيات غير الهادفة لتحقيق الربح يجب أن نضع نصب أعيننا مسألة عدم استغلال تلك الهيئات والجمعيات كواجهة للتهرب الضريبي من خلال الاستفادة من الحوافز الضريبية التي تتمتع بها بصورة لا تتفق مع الغايات التي قصدها المشرع منها، و التحقق من مدى

---

(٢) المملكة الأردنية الهاشمية، قانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية رقم (٣٣) لسنة ١٩٦٦وتعديلاته، الجريدة الرسمية، العدد (١٩٢٧)، ص (١٠١٩).

(٣) لمزيد من التفصيل حول أفضل الممارسات الضريبية في هذا المجال انظر:
the International Center For Not For-Profit Law (ICNL) , “The tax treatment of nongovernmental organization” , through: www.icnl.org/tools/taxpaper.htm(7th.march 2007).

اتفاق المنظومة التشريعية الضريبية الأردنية مع أفضل الممارسات الدولية في هذا المجال، وتعميق الوعي الضريبي بهذه الجهات المعفاة ومبررات إعفائها.

وفي ضوء ما تقدم سيحرص الباحث على معالجة هذا الموضوع وفقا للمنهج التحليلي المقارن من خلال التعرض لمفهوم تلك الجمعيات والهيئات الاجتماعية والقيود والشروط التي تحكم عملها وفقا للتشريع الأردني مع الأخذ بعين الاعتبار أفضل الممارسات الدولية في هذا المجال وذلك ضمن مبحثين على النحو التالي:

المبحث الأول: مفهوم الجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية وأساسها القانوني و القيود والشروط التي تحكمها.

المبحث الثاني: المعاملة الضريبية للجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية وموقف المشرع الأردني منها.

المبحث الأول
مفهوم الجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية وأساسها القانوني والقيود والشروط التي تحكمها

إن التعرف على النظام القانوني الذي يحكم الجمعيات والهيئات الاجتماعية يقتضي الانطلاق من معرفة مفهوم تلك الجمعيات والهيئات وفقا للتشريع الأردني والتشريعات المقارنة والمواثيق الدولية ذات العلاقة ومعرفة أهم القيود والشروط التي تحكمها والتي تمثل الإطار القانوني لتأسيس تلك الجمعيات والهيئات وممارستها لأنشطتها مما يؤهلها للتمتع بالمعاملة الضريبية الخاصة التي تكرسها التشريعات الضريبية وتدعمها أفضل الممارسات الدولية في هذا المجال.

المطلب الأول
مفهوم الجمعيات الخيرية
والهيئات الاجتماعية وأساسها القانوني

نعالج في هذا المطلب مفهوم الجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية وفقا لأفضل الممارسات الدولية مع التأكيد على الأساس القانوني لنشأة تلك الجمعيات والهيئات وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول
مفهوم الجمعيات الخيرية
والهيئات الاجتماعية

يقصد بالهيئة غير الهادفة لتحقيق الربح وفقا للقانون النموذجي للجمعيات والهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح المعد من قبل المركز الدولي لقانون المنظمات غير الهادفة للربح: أي هيئة تمارس نشاطات تستهدف المنفعة العامة والمسجلة والمرخصة لتلك الغاية، بحيث تشمل الأنشطة غير الهادفة لتحقيق الربح أو الأنشطة ذات النفع العام أي نشاط مشروع يدعم ويشجع المنفعة العامة عن طريق تشجيع مجال أو أكثر من مجموعة من المجالات التي تتسع لتشمل الفنون والأنشطة الرياضية للهواة ومساعدة وحماية ذوي الاحتياجات الخاصة و اللاجئين و الأنشطة الخيرية و الثقافية و البيئية و التعليمية و الصحة و الأنشطة العلمية وغيرها من الأنشطة التي تعترف لها الجهة المختصة بأنها تساهم في دعم المنفعة العامة(٤).

---

(٤) انظر تفصيلاً:

- International Center For Not – For – Profit Law , Model Provisions For Laws Affecting Public Benefit Organizations. Washington DC, USA, 2002, pp. (1-2),through: http://www.icnl.org/knowledge/pubs/Law_PBO_English.pdf (7th.march 2007).
- Douglas Rutzen, Micheal Durham and David moore, NPO Legislation In Central And East Europe, ICNL,2004, , pp.(7),through:

وقد عرفت المادة (٥٠١) من قانون الدخل الأمريكي لعام ١٩٨٦ وتعديلاته المقصود بالهيئة غير الهادفة لتحقيق الربح بأنها تلك الهيئة التي يتم تأسيسها وتشغيلها بشكل حصري في تحقيق واحد أو أكثر من الأهداف التالية:١. الأهداف الدينية، ٢. الأهداف الخيرية. ٣. الأهداف العلمية. ٤. الأمن العام. ٥. الآداب. ٦. الأهداف التعليمية ٧. منع العنف ضد الأطفال والحيوانات، دون أن تستهدف بذلك تحقيق أية منفعة شخصية[٥].

و أشارت المحكمة الدستورية العليا المصرية إلى أن منظمات المجتمع المدني هي الكفيلة بالارتقاء بشخص الفرد بحسبانه القاعدة الأساسية في بناء المجتمع عن طريق بث الوعي ونشر المعرفة والثقافة وتعميق مفهوم الضمان الاجتماعي ومساعدة الحكومة عن طريق الخبرات المبذولة والمشروعات التطوعية على أداء أفضل للخدمات العامة)، كما أكدت على أن المادة (١) من القانون رقم (١٥٣) لسنة ١٩٩٩ بإصدار قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية قد عرفت الجمعية بأنها: كل جماعة ذات تنظيم مستمر لمدة معينة أو غير معينة تتألف من أشخاص طبيعيين أو أشخاص اعتبارية أو منهما معا، لا يقل عددهم في جميع الأحوال عن عشرة، وذلك لغرض غير محصور على ربح مادي [٦]، وقد عرفت المادة (١) من قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية المصري رقم (٨٤) لسنة ٢٠٠٢ مصطلح (الجمعية) تعريفا مطابقاً للقانون رقم (١٥٣) لسنة ١٩٩٩،

---

http://www.icnl.org/knowledge/pubs/ChinaConference/NPO_Legislation_Central_Eastern_Europe.pdf(7th.march 2007).

(5) ICNL, Comparative Analysis Of The Definition Of Charities And Their Legal Treatment, 2002, p(1).through: http://www.icnl.org/knowledge/pubs/Comparative_Analysis_Charities_Legal%20Treatment.pdf(7th.march 2007).

(٦) عبد الفتاح مراد، التعليق على قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية ولائحته التنفيذية، مرجع سابق، ص (٢٣٠-٢٣٥).

إلا أن المادة (١١) من ذلك القانون أجازت للجمعيات أن تعمل على تحقيق أغراضها في الميادين المختلفة لتنمية المجتمع وحظرت أن يكون من بين أغراض الجمعية أن تمارس نشاطا يهدد الوحدة الوطنية أو يخالف النظام العام أو الآداب العامة أو يدعو إلى التمييز آو يشمل تكوين السرايا آو التشكيلات العسكرية أو ذات الطابع العسكري(٧).

ومن الملاحظ أن أنشطة العمل الاجتماعي وفقا للتصنيف الصناعي الدولي الموحد الصادر عن هيئة الأمم المتحدة والواردة ضمن الفئة رقم (٨٥٣) بحيث تشمل هذه الفئة: الفئة الفرعية (٨٥٣١) بعنوان العمل الاجتماعي مع الإقامة والتي تشمل بدورها الأنشطة الموجهة نحو توفير المساعدة الاجتماعية للأطفال والمسنين والأشخاص ذوي الاحتياجات الخاصة كدور الأيتام وبيوت الإيواء ودور إعادة التأهيل وأنشطة المؤسسات التي تعنى بالأمهات غير المتزوجات وأطفالهن، والفئة الفرعية رقم(٨٥٣٢) بعنوان العمل الاجتماعي بدون إقامة:وتشمل بدورها مجموعة متنوعة من الأنشطة الاجتماعية وأنشطة الاستشارة والخدمة الاجتماعية واللاجئين وغيرها من الأنشطة المشابهة التي تقدم فيها الخدمات إلى الأفراد والأسر في منازلهم أو في أي مكان آخر(٨).

و لا توجد قائمة حصرية للأغراض التي يمكن أن تندرج في هذا المجال لذا نجد أن من الدول ما اتجه إلى إدراج عبارة ختامية جامعة بحيث تتسع لتشمل أي

---

(٧) انظر تفصيلا: المادة (١١) من قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية المصري رقم (٨٤) لسنة ٢٠٠٢، المرجع السابق، ص (٢٥).

(٨) إدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية الدولية، المكتب الإحصائي للأمم المتحدة، التصنيف الصناعي الدولي الموحد لجميع الأنشطة الاقتصادية: التنقيح الثالث، السلسلة (م) العدد (٤)، ص (١٧٦-١٧٧)، نيويورك: الأمم المتحدة ، (١٩٩١)،

هيئة تشكل بصورة أساسية للمنفعة العامة[٩]، وبالرجوع إلى قائمة الأغراض المشار إليها في المادة (١) من القانون النموذجي للهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح نجد أن تلك القائمة تشمل جميع الأنشطة ذات النفع العام التي تبنتها العديد من دول وسط وشرق أوروبا إلا أن تلك القائمة لا يمكن أن تكون حصرية خاصة أنها تعكس احتياجات وقيم وتقاليد الدول ذات العلاقة، كما أن اعتبارات تطور وتقدم أي مجتمع تقتضي أن تكون تلك القائمة غير حصرية.

وقد حرص المشرع الأردني على تعريف المقصود بالجمعيات والهيئات الاجتماعية بموجب قانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية رقم (٣٣) لسنة ١٩٦٦ وتعديلاته، حيث يقصد بعبارة (جمعية خيرية) لغايات ذلك القانون أية هيئة مؤلفة من سبعة أشخاص فأكثر غرضها الأساسي تنظيم مساعيها لتقديم الخدمات الاجتماعية للمواطنين دون أن تستهدف من نشاطها أو عملها جني الربح المادي أو اقتسامه أو تحقيق المنفعة الشخصية أو تحقيق أية أهداف سياسية، أما عبارة (الهيئة الاجتماعية) فتتسع لتشمل كل هيئة مكونة من سبعة أشخاص أو أكثر تقدم خدمات اجتماعية سواء أكانت تلك الخدمات علمية أم ثقافية أم تدريبية أم خيرية أم فنية بما في ذلك المراكز الاجتماعية والفرق الفنية والمسرحية والمعاهد الموسيقية ومعاهد الثقافة الخاصة على أن يكون هدفها خدمة المجتمع دون جني الربح المادي أو اقتسامه أو تحقيق أية منافع شخصية أو تحقيق أية أهداف سياسية، ويقصد بالخدمة الاجتماعية أية خدمة أو نشاط يقدم تطوعا أو اختياراً من شأنه تحسين مستوى المواطنين في المجتمع ماديا أو ثقافياً أو تربويا أو صحياً أو

(9) ICNL , The Tax Treatment Of Nongovernmental Organizations: A Survey Of Best Practices From Around The World , through: www. Incl.org/Tools / taxpaper, htm (2 of 12). (7th.march 2007).

رياضيا أو روحيا أو اجتماعيا أو فنيا(١٠)، ويتضح من ذلك أن المشرع الأردني أورد تعريفا مرناً للهيئة غير الهادفة لتحقيق الربح كما أن تعريف الخدمة الاجتماعية جاء بدوره تعريفا مرنا يستوعب مختلف الأغراض المشار إليها في المادة (١) من القانون النموذجي للهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح، وقد أكدت محكمة العدل العليا في قرارها رقم (١٩٧٠/٥٩) على: أن قيام الجمعية المسجلة رسميا – والتي أسست من أجل أهداف إنسانية من ضمنها تسهيل دفن الموتى – بإنشاء كنيسة على أرض المقبرة التابعة لها من أجل الصلاة فيها على الموتى قبل دفنهم يدخل في مفهوم غايات الجمعية(١١).

الفرع الثاني
الأساس القانوني للجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية

كفل الإعلان العالمي لحقوق الإنسان حق كل شخص في تكوين الجمعيات والاشتراك في الاجتماعات والجمعيات السلمية مع عدم جواز إرغام أي شخص بالانتماء إلى جمعية ما(١٢)، وقد كفلت دساتير الدول الأوروبية تلك الحقوق والحريات دونما إخلال بفرض قيود تبررها المصلحة العامة والأمن القومي

(١٠) المادة (٢)، قانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية رقم (٣٣) لسنة ١٩٦٦ وتعديلاته، الجريدة الرسمية، العدد (١٩٢٧)، ص (١٠١٩).
- حول تعريف وتطور الجمعيات الخيرية في الأردن انظر تفصيلا:
- د. سليمان ابو صبحا وتوفيق سلمان عبودي، دراسات اقتصاديات العمل الاجتماعي، د.ط، مركز الدراسات والبحوث الاجتماعية، عمان: الاتحاد العام للجمعيات الخيرية (١٩٨٨)، ص (٣٧-٣٩).
- حسين محمد حسنين، المرشد الفني للجمعيات الخيرية، سلسلة كتب المشاركة الشعبية، السلسلة الأولى ، د.ط، عمان: جمعية عمال المطابع التعاونية (١٩٩٥)،ص ص(١٧-٢٠).

(١١) قرار محكمة العدل العليا رقم ٥٩/١٩٧٠، مجلة نقابة المحامين الأردنية،ص (١٤٦)، (١٩٧١).

(١٢) نصت المادة (٢٠) من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان لعام ١٩٤٨ على ما يلي: " ١- لكل شخص حق في حرية الاشتراك في الاجتماعات والجمعيات السلمية، ٢- لا يجوز إرغام احد على الانتماء إلى جمعية ما"، انظر: الترجمة العربية للإعلان العالمي لحقوق الإنسان، الموقع الرسمي لهيئة الأمم المتحدة / حقوق الإنسان، قسم موقع الأمم المتحدة في إدارة شؤون الإعلام، الأمم المتحدة (٢٠٠٣):
http://www.un.org/arabic/aboutun/humanr.htm(7th.march 2007).

كالدستور التشيكي أو إمكانية فرض قيود تقتضيها المحافظة على سيادة الدولة ووحدتها ونظامها الدستوري[١٣].

وتم التأكيد على هذا الحق في الميثاق العربي لحقوق الإنسان لعام ٢٠٠٤ بحيث يشمل حرية تكوين الجمعيات مع الآخرين والانضمام إليها وحرية الاجتماع والتجمع بصورة سلمية مع عدم جواز تقييد ممارسة هذه الحقوق بأي قيود غير القيود المفروضة طبقاً للقانون والتي تقتضيها الضرورة في مجتمع يحترم الحريات وحقوق الإنسان لصيانة الأمن الوطني أو النظام العام أو السلامة العامة أو الصحة العامة أو الآداب العامة أو لحماية حقوق الغير وحرياتهم[١٤]، وبالتالي فإنه يقتضي عند التعامل مع الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح أن لا يغيب عنها أن هذه الهيئات ما هي إلا ممارسة لحق من الحقوق التي كفلتها المواثيق الدولية والدساتير الوطنية على السواء مما يدفعنا لتوخي أقصى درجات المشروعية عند تحديد القيود والشروط المفروضة عليها فضلا على معاملتها معاملة ضريبية خاصة تتفق مع طبيعتها والغاية من إنشائها والدور الذي تساهم به في خدمة المجتمع وتحقيق أهداف الدولة المختلفة.

وقد كفل الدستور الأردني حق الاجتماع ضمن حدود القانون والحق في تأليف الجمعيات مع مراعاة أن تكون غايتها مشروعة ووسائلها سلمية وذات نظم لا تخالف أحكام الدستور كما أكد على ضرورة تنظيم المسائل المتعلقة بتأليف تلك الجمعيات ومراقبة مواردها بقانون[١٥].

(13) Douglas Rutzen and others, NPO Legislation In Central And East Europe, op.cit, pp.(2-3)

(١٤) المادة (٢٤) من الميثاق العربي لحقوق الإنسان، من خلال موقع جامعة منيسوتا، مكتبة حقوق الإنسان: http://www1.umn.edu/humanrts/arab/a003.html(7th.march 2007).

(١٥) المادة (١٦) من الدستور الأردني لعام ١٩٥٢ وتعديلاته.

المطلب الثاني
القيود والشروط المفروضة على الجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية

تضمن القانون النموذجي للهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح مجموعة من الشروط والقيود التي تقتضيها طبيعة تلك الهيئات حيث أشارت المادة (٢) منه إلى أن الهيئة غير الهادفة لتحقيق الربح يجب أن تكون مسجلة وفقاً للقانون، وأن يكون إنشاؤها وتشغيلها بصورة أساسية لغايات ممارسة الأنشطة غير الهادفة لتحقيق الربح المشار إليها سابقاً، كما أنها لابد أن تكون مرخصة من قبل الجهة المختصة(١٦). ولا بد من التنويه هنا إلى أن معظم الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح تساهم في تحقيق مصلحة المجتمع كما أن من مصلحة المجتمع وجود قطاع غير ربحي مستقل وقوي، لذا لا بد أن تكون هذه القيود قيوداً تنظيمية لا تعرقل نشأة هذا القطاع(١٧).

وفيما يلي عرض لأهم القيود والشروط المتعلقة بالجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية (الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح):

أولا. الشروط والقيود المتعلقة بالتسجيل:

إن مسألة تسجيل الهيئة غير الهادفة لتحقيق الربح تثير التساؤل حول الجهة المختصة بالتسجيل ومركزية التسجيل ووحدة الجهة القائمة على التسجيل، أي أن مسألة تسجيل الهيئة غير الهادفة لتحقيق الربح تثير التساؤل حول إمكانية إسناد تسجيلها إلى الجهة الإدارية أم أن خصوصية نشاط تلك الهيئات يقتضي إسناد

---

(16) Article (2) of the Model Law On Pubic Benefit Organization, included in The Model Provisions For Laws Affecting Public Benefit Organizations, op.cit.,p(3)

(17) ICNL, The Tax Treatment Of Non governmental Organizations , op. cit, P(2) , through: www.icnl.org.
- Douglas Rutzen and others, NPO Legislation In Central And East Europe , op.cit.,p.(8).

اختصاص تسجيلها إلى القضاء، أم أن خصوصية بعض الأنشطة تقتضي إسنادها إلى أكثر من جهة لغايات التسجيل أو إنشاء جهة خاصة لتلك الغاية ؟ ويرتبط بذلك مسألة تبسيط إجراءات التسجيل من خلال عدم مركزية الجهة المختصة بالتسجيل فضلا على تحديد مسألة أخرى هامة وهي وحدة الجهة المختصة بالتسجيل استناداً لكون أنشطة تلك الهيئات يجمعها عامل مشترك وهو عدم الربحية.

لقد تضمن القانون النموذجي للهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح تفصيل مسألة وجود جهة مستقلة لغايات تسجيل الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح حيث نصت المادة(٣) منه وتحت عنوان لجنة المنفعة العامة (Public benefit commission) على إنشاء هيئة مستقلة تسمى لجنة المنفعة العامة، وتتألف من ممثلين عن الحكومة وقطاع الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح والمجتمع بحيث تمارس هذه اللجنة دورها كهيئة تسجيل وترخيص ورقابة وتكون لها ميزانية سنوية لغايات ممارسة أعمالها[١٨]، وهذا لا ينفي تعدد الممارسات الدولية في الوقت الحاضر والمتعلقة بالجهة المختصة بالتسجيل والتي قد تسند إلى القضاء كما هو الحال بالنسبة لبلغاريا واستونيا أو إلى مجموعة وزارات كل حسب اختصاصه أو وزارة معينة مع ملاحظة أن معظم دول وسط وشرق أوروبا منقسمة بين إسناد صلاحية التسجيل إلى القضاء وإسنادها إلى الوزارات المعنية.

وبالرجوع إلى مسلك المشرع الأردني في هذا المجال نجد أن صلاحية تسجيل الجمعيات والهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح قد أنيطت من حيث المبدأ بوزارة التنمية الاجتماعية وفقاً لقانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية رقم (٣٣) لسنة ١٩٦٦ وتعديلاته بالنسبة لجميع الجمعيات والهيئات الاجتماعية باستثناء

(18) Douglas Rutzen and others, NPO Legislation In Central And East Europe, op.cit.,pp (8.9)

الأندية الرياضية والاجتماعية والثقافية والروابط الأدبية والفنية والفرق المسرحية والجمعيات ذات الطابع الثقافي المحض حيث انيطت الصلاحيات المتعلقة بها بوزارة الثقافة والشباب، مع ملاحظة أن لوزير التنمية الاجتماعية وقبل تسجيل الجمعية الخيرية أو الهيئة الاجتماعية أو الاتحاد أن يستأنس برأي المحافظ أو المتصرف حول تسجيلها(١٩)، إضافة إلى اختصاص وزير الأوقاف والشؤون والمقدسات الإسلامية بالترخيص بإقامة المراكز الإسلامية ودور الرفادة (التكايا) والزوايا بموجب المادة (١٨) من قانون الأوقاف والشؤون والمقدسات الإسلامية رقم (٣٢) نسخة ٢٠٠١(٢٠)، أي أن مسألة الترخيص للجمعيات والهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح في الأردن مناطة بعدة وزارات.

ونتمنى على المشرع الأردني توحيد الجهة المختصة بالتسجيل والرقابة بالنسبة للجمعيات والهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح والأخذ بما تضمنته المادة (٣) من القانون النموذجي للهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح للأسباب التالية:

١. إن تمثيل مختلف القطاعات في الجهة المختصة بما في ذلك الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح والمجتمع والقطاع العام يساهم في تحسين جودة ونوعية عملية صنع القرار في هذا المجال من خلال عدم إهمال جانب الخبرة والثبات الناشئ عن وحدة الاختصاص.

٢. تحقيق كافة الاعتبارات المتعلقة بالوضوح والموضوعية وتبسيط الإجراءات.

---

(١٩) المواد (٣،٢، ٦) من قانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية رقم (٣٣) لسنة ١٩٦٦ وتعديلاته.

(٢٠) عرضت المادة (٢) من قانون الأوقاف والشؤون والمقدسات الإسلامية المقصودة (بدار الرفادة) على أنها المكان الذي يوقف أو يخصص لتقديم وجباتِ الطعام للفقراء والمحتاجين " ومصطلح المركز الإسلامي: المرفق الذي يخصص للنشاط الإسلامي العام سواء أكان تابعاً للوزارة أو لأي جهة أخرى.
المملكة الأردنية الهاشمية، قانون الأوقاف والشؤون والمقدسات الإسلامية رقم ٣٢ لسنة ٢٠٠١، الجريدة الرسمية، العدد (٤٤٩٦)، ص(٢٨٣٨).

٣. ضمان صحة توجيه الحوافز الضريبية الممنوحة لهذه الجهات ذلك أن توحيد الجهة المختصة بالترخيص والرقابة يساهم في تحديد الجهات التي يقتضي الاعتراف لها بالصفة غير الهادفة لتحقيق الربح والتمتع بالحوافز الضريبية.

وينبغي ملاحظة أن القانون النموذجي لم يعالج العديد من المسائل التفصيلية المتعلقة بالجهة المختصة بالترخيص كتلك المتعلقة بعدد أعضاء الجهة المذكورة ويفضل في هذا المجال أن يكون عدد الأعضاء متوسطاً (وعلى سبيل المثال بين ستة إلى اثني عشر عضواً مع مراعاة تمثيل مختلف الجهات ذات العلاقة والشروط التي ينبغي توافرها في الأعضاء والإجراءات المتعلقة باختيارهم) وهناك نموذج جيد لتأليف الجهة الموحدة وعدد أعضائها تضمنه قانون الجمعيات لجمهورية مولدافيا لعام(١٩٩٦/١٩٩٧)، حيث إن اللجنة المختصة في ذلك القانون تتكون من تسعة أشخاص ثلاثة منهم يعينهم الرئيس وثلاثة يعينهم البرلمان وثلاثة تعينهم الحكومة، و يجب على الأقل أن يكون واحد من كل ثلاثة يتم اختيارهم ممثلا لهيئة غير ربحية مع عدم جواز الجمع بين عضوية تلك اللجنة والاستخدام أو العمل الحكومي أو عضوية البرلمان[٢١].

ونقترح على المشرع الأردني الأخذ بمسألة توحيد الجهة المختصة بالتسجيل والرقابة، ومن التصورات التي يمكن أن نقترحها في هذا المجال ما يلي:

- تتألف لجنة الجمعيات والهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح من تسعة أشخاص يراعى في اختيارهم تمثيل القطاع العام وقطاع الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح والقضاء، وذلك على النحو التالي:

١. أحد قضاة محكمة التمييز بناء على قرار من وزير العدل /رئيساً.

(21) ICNL, Model Provisions For Laws Affecting Public Benefit Organizations , op.cit.,p.(6).

٢. ممثل دائم عن كل من وزارة التنمية الاجتماعية، ووزارة الشباب، ووزارة الأوقاف والشؤون والمقدسات الإسلامية، ووزارة المالية/ عضوا.

٣. ممثل دائم من الاتحاد العام للجمعيات الخيرية/عضوا.

٤. ثلاثة أشخاص من ذوي الاختصاص من قطاع الجمعيات والهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح يتم اختيارهم بالتشاور مع الاتحاد العام للجمعيات الخيرية، والاتحادات المهنية إذا لزم الأمر/أعضاء.

إن الأخذ بالتشكيل المقترح يكفل تمثيل مختلف الجهات الحكومية ذات العلاقة مع مراعاة أن يكون ممثل وزارة المالية من أهل الاختصاص في مجال الحوافز الضريبية، فضلا عن وجود تمثيل متساوٍ لقطاع الجمعيات والهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح بحيث يتم انعقاد هذه اللجنة بصورة شهرية وكلما اقتضى الأمر، ويتم ضمان العدالة والموضوعية من خلال رئاسة أحد قضاة محكمة التمييز لتلك اللجنة بمايكفل تحقيق كافة الاعتبارات في تشكيل اللجنة المذكورة.

ثانيا: الشروط والقيود المتعلقة بالإدارة:

يجب أن تدار الهيئة أو الجمعية غير الهادفة لتحقيق الربح من قبل جهاز يتكون من عدد من الأشخاص لا يقل عن خمسة أشخاص ثلاثة منهم لا تربطهم ببعضهم البعض أي صلة قرابة، وفي الوقت ذاته فإن هذا الجهاز الإداري يجب أن يكون مسؤولاً مسؤولية غير محددة عن سياساتها وشؤونها المالية، إضافة إلى توافر شروط متعلقة بالسن وعدم المحكومية ومن ذلك أن لا يكون من يشترك في

الجهاز الإداري المذكور قد أدين بارتكاب جنحة أو جناية خلال مدة زمنية كافية تسبق البداية المقترحة للخدمة[٢٢].

و تشهد تشريعات دول وسط وشرق أوروبا اختلافا كبيراً حول التفاصيل المتعلقة بإدارة الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح سواء فيما يتعلق بتكوين أو انعقاد أو أغلبية جلسات إدارة تلك الهيئات، أما أعضاء مجالس إدارة تلك الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح فإنهم قد يعتبرون مسؤولين شخصياً عن الأضرار التي تلحقها هيئاتهم بالغير، وفي بعض الدول كجمهورية التشيك فإن المسؤولية في مواجهة الغير تكون على الهيئة غير الهادفة لتحقيق الربح[٢٣]، ومن المعايير التي تأخذ بها مصلحة الضرائب الأمريكية (IRS) للتأكد من أن الهيئة تستهدف تحقيق المصلحة العامة أن تدار من قبل مجلس يتألف من أشخاص لا تربطهم أي مصلحة اقتصادية مباشرة بالهيئة غير الهادفة لتحقيق الربح[٢٤].

وقد أشار المشرع الأردني في المادة (٢) من قانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية إلى أن مصطلحي (جمعية خيرية) و (هيئة اجتماعية) يقصد بهما على التوالي أي هيئة مؤلفة من سبعة أشخاص فأكثر، كما أشار إلى ضرورة أن يتضمن النظام الأساسي للجمعيات والهيئات الاجتماعية طريقة انتخاب هيئة الإدارة التي تتولى أعمال الجمعية الخيرية أو الهيئة الاجتماعية والإشراف على شؤونها واختصاصها، وأشارت المادة (١٥) من القانون المذكور إلى وجوب الاحتفاظ بالمعلومات المتعلقة بأسماء أعضاء هيئة الإدارة في كل دورة انتخابية، وتناولت المادة (١٦) مسألة انتخاب الهيئة الإدارية لتلك الهيئات، أما المادة (١٨)

(22) ICNL, Model Provisions For Laws Affecting Public Benefit Organizations , op.cit.,p (11).
(23) Douglas rutzen and others, NPO Legislation In Central And East Europe , op.cit,.PP.(13,14).
(24) ICNL, Comparative Analysis Of The Definition Of Charities And Their Legal Treatment,op.cit.p(4).

فيستفاد منها بما لا يدع مجالا للشك أن مسألة اختيار الهيئة الإدارية تكون بالانتخاب مع الإشارة إلى صلاحية وزير التنمية الاجتماعية بتعيين هيئة إدارة مؤقتة لها في حالات معينة، إلا أن المشرع الأردني لم يشر إلى عدد أعضاء هيئة الإدارة والشروط الواجب توافرها في كل منهم وإن أشار إلى آلية اختيارهم[٢٥].

ثالثا: الشروط والقيود المتعلقة بالأنشطة غير الهادفة لتحقيق الربح:

أشارت المادة (٢) من القانون النموذجي للهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح أن عبارة الهيئة غير الهادفة لتحقيق الربح تشمل أي هيئة مسجلة ومرخصة وفقاً للقوانين ذات العلاقة بحيث تكون إقامتها وتشغيلها بصورة أساسية لممارسة الأنشطة التي تحقق المصلحة العامة، أي أن القانون النموذجي للهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح يفترض أن تتضمن تشريعات الدولة ذات العلاقة فرض قيود تستهدف عدم جواز توزيع الأرباح إضافة على تحديد أنواع الهيئات التي يمكن أن تكتسب صفة جمعية أو هيئة غير ربحية والمقصود بكون الهيئة غير الهادفة لتحقيق الربح قد أقيمت بصورة أساسية لتحقيق المصلحة العامة أن تكون أهدافها وأنشطتها المحددة في سند تسجيلها ونظامها الأساسي محددة بممارسة الأنشطة ذات النفع العام بصورة أساسية، أي أن تحديد مسألة استهداف الربح تستند إلى طلب التسجيل والنظام الأساسي إضافة إلى طبيعة الأنشطة التي تمارسها [٢٦].

إلا أن السؤال المطروح هنا هو ما مدى شمول استهداف تحقيق المصلحة العامة لجميع الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح أم أنه يقتصر على أنواع معينة منها؟ إن الإجابة على هذا التساؤل تعتمد على الممارسات التشريعية المختلفة التي قد تتبناها الدولة المعينة، فإذا كانت الدولة تستخدم مفهوما واسعاً لاستهداف

(٢٥) المواد (١٥،٦،٢، ١٦) من قانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية رقم (٣٣) لسنة ١٩٦٦ وتعديلاته.
(26) ICNL, Model Provisions For Laws Affecting Public Benefit Organizations , op.cit.,pp.(3.4).

المصلحة العامة فإنها قد تشمل بذلك الجمعيات التعاونية أي أن المعاملة التفضيلية التي تمنحها تشريعات الدولة ستشمل الهيئات ذات النفع العام (PBOs) والهيئات التعاونية (MBOs)[٢٧]، وذلك من منطلق أن الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح هي كيانات غير تجارية، وليس من الملائم إخضاعها للضريبة [٢٨]، إلا أن الأنظمة القانونية التي تحكم الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح عادة تفرق بين الهيئات التعاونية والهيئات ذات النفع العام، وهذا الأمر يتمتع بأهمية خاصة ذلك أن الهيئات ذات النفع العام كما يتضح من تسميتها تستهدف تحقيق المصلحة العامة للجمهور أو قطاعاً كبيراً من الجمهور، وبالتالي فإنها عادة تمنح مزايا أكثر من الهيئات التعاونية والتي تقتصر على تحقيق مصلحة أعضائها[٢٩].

وبالرجوع إلى قانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية الأردني رقم(٣٣) لسنة ١٩٦٦ وتعديلاته نجد أنه عندما عرف الجمعية الخيرية اشترط أن يكون غرضها الأساسي تنظيم مساعيها لتقديم الخدمات الاجتماعية للمواطنين دون أن تستهدف من نشاطها أو عملها جني الربح المادي أو اقتسامه أو تحقيق المنفعة الشخصية، كما أن تعريف الهيئة الاجتماعية ارتبط أيضاً باستهداف الخدمة الاجتماعية، والتي عرفت بدورها بأنها أية خدمة أو نشاط يقدم تطوعاً واختيارياً من شأنه تحسين مستوى المواطنين في المجتمع مادياً، أو ثقافياً، أو تربوياً، أو صحياً، أو رياضياً، أو روحياً، أو اجتماعياً، أو فنياً[٣٠].

---

(27) ICNL, The Tax Treatment Of Nongovernmental Organizations A survey Of Best Practices , op.cit.,P(2.3).

(٢٨) إن الرمز (PBOs) يقصد به الهيئات ذات النفع العام (Public benefit organizations) والرمز (MBOs) يقصد به الهيئات التعاونية (ذات النفع التبادلي) (Mutual benefit organizations).

(29) ICNL , Survey Of Tax Laws Affecting NGOs In Central And Eastern Europe, op.cit,.P(12).

(٣٠) انظر تفصيلا: المادة (٢) من قانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية الأردني رقم (٣٣) لسنة ١٩٦٦ وتعديلاته.

وقد تبنى المشرع الأردني المفهوم الموسع للهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح لغايات قانون ضريبة الدخل حيث جاء القانون بمنظومة من الإعفاءات التي تشمل الهيئات ذات النفع العام والهيئات التعاونية حيث شمل الإعفاء الضريبي دخل الجمعيات التعاونية والخيرية والهيئات الاجتماعية الأخرى المسجلة والمرخصة قانونا من عملٍ لا يستهدف الربح ودخل أي مؤسسة دينية أو خيرية أو ثقافية أو تربوية أو رياضية أو صحية ذات صبغة عامة لا تستهدف الربح إضافة إلى إعفاء دخل النقابات والهيئات المهنية والشركات التي لا تستهدف الربح [٣١].

ويلتقي قانون ضريبة الدخل وقانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية في اشتراط أن تكون تلك الهيئات مسجلة ومرخصة، حيث إن الجمعية الخيرية أو الهيئة الاجتماعية تكتسب الشخصية الاعتبارية بعد تسجيلها وفقاً للمواد (٤-١٢) من قانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية تلك الشخصية التي تمكنها من ممارسة حق التقاضي والقيام بالأعمال التي يجيزها لها نظامها الأساسي.

رابعا: الشروط والقيود الإجرائية المتعلقة بحفظ الوثائق والسجلات:

أشار القانون النموذجي للهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح إلى ضرورة أن تحتفظ الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح (PBO) بالسجلات والدفاتر الأصولية المتعلقة بأنشطتها المالية مع مراعاة المعايير المحاسبية المقبولة، وأن تتبنى سياسة حفظ الوثائق والسجلات المالية وغير المالية مع مراعاة أن الهيئات التي يتجاوز دخلها مقدارا معينا (يحدده المشرع) لأقرب سنة مالية يجب أن تجري تدقيقا خارجيا مستقلا لحساباتها المالية، كما أن القانون النموذجي لم يغفل أهمية إلزام الهيئات التي تتجاوز إيراداتها مقدارا معينا لأقرب سنة مالية أن تقدم تقارير حول

(٣١) المادة (٧/أ / ٣-٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته، منشورات وزارة المالية الأردنية، دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، مطابع الدستور التجارية، (٢٠٠٥).

وضعها المالي وأنشطتها إلى اللجنة المختصة بالتسجيل والرقابة إضافة إلى السلطات المالية ذات العلاقة مع إتاحة تلك التقارير للجمهور بناء على طلبهم مقابل رسوم معقولة و مراعاة الأخذ بعين الاعتبار أن تشجيع نمو قطاع الهيئات والجمعيات غير الهادفة لتحقيق الربح يقتضي عدم إثقال كاهل الهيئات والجمعيات صغيرة الحجم بأعباء والتزامات ثقيلة، لذا فقد قصر القانون النموذجي الالتزامات المتعلقة بالإقرار ومسك الحسابات وتدقيقها على تلك الهيئات والجمعيات كبيرة الحجم مع ترك أمر تحديد معيار التفرقة للتشريعات الوطنية[٣٢].

وقد عالج المشرع الأردني الالتزامات المتعلقة بمسك السجلات والحسابات والتدقيق في المادة (١٥) من قانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية مع ملاحظة أن المشرع الأردني جاء بالتزامات عامة لم تنطو على فوارق جوهرية تستند إلى حجم الجمعية الخيرية أو الهيئة الاجتماعية حيث ألزمت الجمعيات و الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح بالاحتفاظ بمراسلاتها وحسابات الواردات والمصروفات التفصيلية واللوازم والموجودات، وذلك في المركز الرئيسي والفروع إضافة إلى التزامها بأن تقدم لوزير التنمية الاجتماعية تقريراً سنوياً تبين فيه أعمالها ومجمل المبالغ التي أنفقتها في تحقيق أهدافها ومصادر وارداتها، كما يتوجب أن تحصل على شهادة من فاحص حسابات مرخص يقوم بفحص حساباتها بما في ذلك حسابات الفروع سنوياً على الأقل، إلا أنها أجازت للجمعيات والهيئات الاجتماعية التي لا تتجاوز ميزانيتها خمسمائة دينار أن تطلب فحص حساباتها إدارياً من قبل موظف ينتدبه وزير التنمية الاجتماعية على أن يتم إعطاء الشهادة دون مقابل[٣٣]، أما بالنسبة للجمعيات والهيئات الأجنبية التي تقوم بخدمات اجتماعية في المملكة فقد اشترطت المادة (١٩) الشروط ذاتها باستثناء الشروط المتعلقة بتدقيق

---

(٣٢) المواد (١٧، ١٨) من القانون النموذجي للهيئات غير الربحية:
- ICNL, Model Provisions For Laws Affecting Public Benefit Organizations, op.cit.,pp.(15,16).
(٣٣) انظر تفصيلا: المادة (١٥) من قانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية الأردني رقم (٣٣) لسنة ١٩٦٦ وتعديلاته.

الحسابات حيث لم يرد عليه أي استثناء، مؤكدة في الوقت ذاته على التزام الجمعية أو الهيئة بجميع الالتزامات إذا كانت الخدمة الاجتماعية التي تقدمها في المملكة ليست مجانية أو إن كانت رسومها تزيد على عشرة في المائة من التكاليف المتكررة.

وقد أشارت المادة (٥) في نظام قيود وشروط إعفاءات دخل الأشخاص المعنويين من الضريبة رقم (٦) لسنة ٢٠٠٣ الصادر بموجب المادة (٧/أ/٨) من قانون ضريبة الدخل على أنه من شروط تطبيق الإعفاء الضريبي الالتزام بمسك حسابات أصولية وصحيحة ومدققة من مدقق حسابات قانوني فضلا على تقديم تلك الحسابات إلى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في موعد لا يتجاوز اليوم الأخير من الشهر الرابع التالي لنهاية السنة المالية وذلك لغايات التأكيد من تطابق قيود وشروط الإعفاءات الضريبية [٣٤].

إن ما منحه المشرع من مراعاة جزئية لبعض الهيئات ذات الميزانية التي لا تتجاوز الخمسمائة دينار باليد الأولى بموجب قانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية جاء المشرع الضريبي ليسلبه باليد الأخرى حيث إن النظام المشار إليه أعلاه قد صدر استناداً للمادة (٧/أ/٨) من قانون ضريبة الدخل التي أجازت تحديد قيود وشروط الإعفاءات الضريبية بموجب نظام، وجاء ذلك النظام بقيود وشروط أكثر تشدداً حيث اشترط لتطبيق الإعفاء:

أ- مسك حسابات أصولية وصحيحة ومدققة من مدقق حسابات قانوني.

ب- تقديم الحسابات المذكورة إلى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في موعد لا يتجاوز اليوم الأخير من الشهر الرابع التالي لنهاية السنة المالية.

---

(٣٤) المملكة الأردنية الهاشمية، النظام رقم (٦) لسنة ٢٠٠٣ (نظام قيود وشروط إعفاءات دخل الأشخاص المعنويين من الضريبة) صادر بمقتضى البند (٨) من الفقرة (أ) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥، الجريدة الرسمية، العدد (٤٥٨١)، ص (٣٢).

وهذه الشروط والقيود باعتبارها صدرت استناداً لنص خاص في مجالات الضريبة أولى بالتطبيق من النص العام الوارد في قانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية ويؤخذ على هذه الشروط ما يلي [٣٥]:

أ- أن قانون ضريبة الدخل قصر الالتزامات المتعلقة بمسك الحسابات وتقديم الكشوف على المكلفين دون غيرهم من أصحاب الدخول المعفاة [٣٦]،

(٣٥) قد يتم النظر إلى اعتبار ما ورد في قانون ضريبة الدخل الأردني بالنسبة للالتزام الجمعيات الخيرية و الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح بمسك حسابات أصولية وصحيحة ومدققة من مدقق حسابات قانوني و تقديم الحسابات= =المذكورة إلى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في موعد لا يتجاوز اليوم الأخير من الشهر الرابع التالي لنهاية السنة المالية على أنه النص العام، أما ما ورد في قانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية فهو النص الخاص، ومن ثم فإن القواعد الأكثر يسرا والواردة في قانون الجمعيات هي الأولى بالإتباع دونما حاجة لإجراء أي تعديل، إلا انه يؤخذ على ذلك أن ما ورد في قانون ضريبة الدخل يعتبر النص الخاص بالنسبة لضريبة الدخل وبصفة خاصة موضوع استحقاق الإعفاء الضريبي بدليل أن المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل مثلا استخدمت عند حديثها عن تعليمات مسك الحسابات عبارة (... مع مراعاة مبادئ وقواعد المحاسبة الدولية بما لا يتعارض مع أحكام هذا القانون) أي أن الأولوية لقانون ضريبة الدخل على أي قانون آخر، كما أن المادة (٧/أ/٨) من قانون ضريبة الدخل نصت على أن: (تحدد قيود وشروط إعفاءات دخل الأشخاص المبينة في البنود (٣-٧) بموجب نظام يصدر عن مجلس الوزراء)، وطالما أن مسك الحسابات وتقديمها للدائرة هو شرط استحقاق الإعفاء لذا فإن الأولوية في التطبيق لغايات منح الإعفاء والتأكد من استحقاقه ستكون بالضرورة لقانون ضريبة الدخل، و ينبغي التأكيد هنا على أنه عند الحديث عن قيام المشرع بإضافة التزام أكثر تقييدا في قانون ضريبة الدخل لغايات التأكد من استحقاق الإعفاء الضريبي وشرعية الاستفادة منه فذلك النص هو النص الخاص الأولى بالإتباع بالنسبة لمسألة استحقاق الإعفاء الضريبي، وهذا لا ينفي خصوصية قانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية بالنسبة للمسائل الأخرى غير الضريبية، وهذا التأصيل تؤيده الحكمة من استحداث المادة (٧/أ/٨) من قانون ضريبة الدخل و التي أضيفت بموجب القانون المعدل لقانون ضريبة الدخل ليعمل بها اعتبارا من ١/١/ ٢٠٠٢، فالحكمة من ذلك التعديل تتمثل في عدم استغلال الصفة الخيرية أو الاجتماعية لغايات التهرب من الضريبة خاصة أن المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل والمتعلقة بمسك الحسابات تتعلق بالمكلفين فقط، وحيث إن الجمعيات والهيئات الاجتماعية لا تعتبر (مكلفا) في نظر قانون ضريبة الدخل فإن المشرع الأردني اتجه إلى إدراج نص خاص سنة ٢٠٠١ ليخول السلطة التنفيذية وضع نظام لقيود وشروط لتلك الإعفاءات، وأصبح التزام تلك الجمعيات والهيئات بموجب ذلك النظام التزاما خاصا الغاية منه التأكد من استحقاق تلك الجمعيات والهيئات للإعفاء الضريبي واستمرارية ذلك الاستحقاق.
ويمكن أن نضيف إلى ذلك أن قانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية سن عام ١٩٦٦ أما قانون ضريبة الدخل وبصفة خاصة المادة (٧/أ/٨) فقد أضيفت بموجب القانون المعدل لقانون ضريبة الدخل والذي تم سنه عام (٢٠٠١) ليعمل به اعتبارا من ١/١/ ٢٠٠٢ بحيث يقرأ مع القانون الأصلي لعام ١٩٨٥ مما يؤكد خصوصية ذلك النص، وقد أعطت محكمة التمييز الأردنية في حكمها رقم (٢٢١٩/١٩٩٨) الأولوية لقانون ضريبة الدخل على غيره من القوانين حيث أشارت إلى انه قد "استقر اجتهاد محكمة التمييز على أن مدة الطعن استئنافا بقرارات التقدير القابلة للاستئناف بمقتضى قانون ضريبة الدخل المعمول به، تبدأ من يوم تبليغ إشعار التقدير للمكلف، كما هو صريح نص الفقرة الأولى من المادة الثانية من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم (١٠) لسنة ١٩٨٦ والصادر بالاستناد إلى البند الأول من الفقرة الأولى من المادة (٥٠) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ والذي هو قانون خاص بالنسبة لقانون أصول المحاكمات المدنية الذي هو قانون عام بالنسبة لقضايا ضريبة الدخل، حيث إنه لا اجتهاد في مورد النص، وإن القانون الخاص أولى بالتطبيق من القانون العام عند تعارض أحكامهما حول واقعة محددة ".

(٣٦) انظر تفصيلا المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته والتي تنص: " على المدير أن يصدر تعليمات يحدد بموجبها فئة المكلفين الذين يترتب عليهم الاحتفاظ بدفاتر وحسابات أصولية ومدققة من مدقق

وتعريف المكلف وفق المادة (٢) من القانون يشمل(كل شخص ملزم بدفع ضريبة الدخل) ولا يشمل الفئات المعفاة.

ب- خلت تعليمات مسك الحسابات رقم (١٢) لسنة ٢٠٠٢ من الإشارة إلى شمول ذلك الالتزام للفئات المعفاة [٣٧]، وقصرت التعليمات المذكورة التزام مسك الحسابات في مجال الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح على الجمعيات التعاونية إذا مارست عملاً يستهدف الربح وذلك في المادة (٢) منها.

ج- راعى المشرع ملاءة الشركة أو التاجر عند فرض الالتزام المتعلق بمسك الدفاتر والحسابات الأصولية والمدققة من مدقق حسابات قانوني لذا نجد أن المشرع عند الحديث عن الشركاء في كل من شركتي التضامن أو التوصية البسيطة والتجار الأفراد راعى لغايات اعتبارهم من الفئات الملزمة بذلك أن يتجاوز رأس المال أو المبيعات والمشتريات أو عدد المستخدمين حدا معينا في حين أن الالتزام الوارد في نظام قيود وشروط إعفاءات دخل الأشخاص المعنويين جاء التزاما عاماً بغض النظر عن الملاءة المالية والظروف الواقعية للهيئة المعفاة.

د - يؤخذ على المشرع الأردني أنه جعل التزام الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح التزاما سنوياً لغايات تطبيق الإعفاءات، وبالرغم من أن هذا الالتزام غير مفعل عملياً في تطبيقات دائرة ضريبة الدخل والمبيعات إلا

حسابات قانوني... " والمادة (٢٦) التي تنص على ما يلي: " أ- على كل شخص له مصدر دخل أو أكثر خاضع للضريبة أن يقدم في موعد لا يتأخر عن اليوم الأخير من الشهر الرابع التالي لنهاية سنته المالية إلى مكتب تقدير ضريبة الدخل المختص كشفاً يتضمن التفصيلات المتعلقة بدخله الإجمالي ودخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه عن سنته المالية السابقة.

(٣٧) تعليمات مسك الحسابات رقم (١٢) لسنة ٢٠٠٢، الصادرة استنادا للمادة (٢٢/أ) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته،الجريدة الرسمية، العدد (٤٥٥٣)، ص (٣٠٢٩).

أنه في حال تفعيله سيؤدي إلى زيادة النفقات الإدارية التي تتحملها الإدارة الضريبية لغايات تدقيق هذا النوع من الدخول فضلا على إرهاق الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح وخاصة تلك الهيئات صغيرة الحجم والنشاط مما قد يؤدي إلى التأثير جملة وتفصيلا على نشاطها الاجتماعي في المملكة.

هـ- خلا نظام قيود وشروط الإعفاءات المشار إليه من أي نص حول الحكم المترتب على مخالفة شروطه، أي حكم عدم تقديم الحسابات المذكورة أو عدم تدقيقها أو التأخر في تقديمها أو عدم الاحتفاظ بها، وإذا رجعنا إلى قانون ضريبة الدخل فإننا لن نجد نصا يسعفنا سوى الحكم الاحتياطي الذي تضمنه المادة (٤٣) من القانون والذي أشار إلى أنه إذا خالف أو تخلف أي شخص عن مراعاة أي حكم من أحكام أي نظام صادر بمقتضاه، ولم يكن قد نص على عقوبة خاصة به في القانون يعاقب لدى إدانته بغرامة لا تقل عن مائة دينار أو الحبس لمدة لا تزيد على شهر واحد، وهذا النص الاحتياطي يتطلب الإحالة إلى المحكمة المختصة وإثبات المخالفة ثم الإدانة لغايات تطبيق جزاء بسيط قد لا يتناسب والمخالفة.

مما سبق نقترح على المشرع الأردني إعادة صياغة نص المادة (٥) من النظام المشار إليه لغايات مراعاة ما يلي:

١. التفريق في المعاملة بين الأنواع المختلفة للهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح وخاصة صغيرة الحجم منها بحيث يمكن إعفاؤها من شرط كون

الحسابات التي تمسكها مدققة من مدقق حسابات خارجي، وهذه التوصية تتفق مع أفضل الممارسات الدولية في هذا المجال[٣٨].

٢. إيراد نص صريح حول جزاء التخلف عن تقديم الحسابات أو مخالفة شرط كونها مدققة من مدقق حسابات أو التأخر في تقديمها، وأثر ذلك الجزاء على منح الإعفاء أو تطبيقه.

٣. جعل مدة تقديم تلك الحسابات أطول ومغايرة لمدة تقديم الحسابات بالنسبة للمكلفين ولتكن مثلا نهاية الشهر السادس من نهاية السنة المالية، وإيراد نص صريح حول المدة اللازمة للاحتفاظ بالحسابات الأصولية ولتكن (١٠) سنوات أسوة بمدة الاحتفاظ بالحسابات المشار إليها في تعليمات مسك الحسابات.

٤. مراعاة تحقيق نوع من التناغم والانسجام بين التشريعات الضريبية المتعلقة بالهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح والقوانين المنظمة لتلك الهيئات وذلك من خلال رفع التناقض بين المادة (١٥) من قانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية والمادة (٥) من نظام قيود وشروط إعفاءات دخل الأشخاص المعنويين الصادر بموجب المادة (٨/أ/٧) من قانون ضريبة الدخل من خلال مراعاة المعاملة الخاصة التي نص عليها ذلك القانون المذكور أولا بالنسبة للجمعيات والهيئات الاجتماعية التي لا تتجاوز ميزانيتها الخمسمائة دينار من خلال التأكيد على إعفائها من شروط ضرورة تدقيق حساباتها من مدقق حسابات خارجي.

---

(٣٨) انظر تفصيلا شرح المادة (١٨) من القانون النموذجي للهيئات غير الربحية:
- ICNL , Model Provisions For Laws Affecting Public Benefit Organization , op.cit, p(15).

المبحث الثاني
المعاملة الضريبية المقارنة للجمعيات الخيرية
والهيئات الاجتماعية وموقف المشرع الأردني منها

جرى المشرع في العديد من الدول على منح الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح معاملة ضريبية تفضيلية حرصاً على تشجيع نمو هذا القطاع الذي يساعد الدولة في القيام بمهامها من خلال استهدافه تحقيق المصلحة العامة، وتتعدد أوجه المعاملة الضريبية وتتنوع من دولة إلى أخرى، وهي في تعددها وتنوعها لا يجوز أن تستند إلى أسس تحكمية، وإنما لا بد أن تهتدي بأفضل الممارسات الدولية في هذا المجال، كما أن منح هذه الهيئات معاملة ضريبية تفضيلية لا بد أن يتم بأقصى درجة ممكنة من الحذر حرصا على عدم استغلال ذلك كسبيل للتهرب الضريبي من جهة ومنعا لإخلال تلك المعاملة التفضيلية بقواعد السوق ومنافسة الأنشطة الاقتصادية الربحية والتأثير عليها من جهة أخرى.

لذا سيتم معالجة هذا الموضوع ضمن هذا المبحث من خلال مناقشة الأساس القانوني لتلك المعاملة الضريبية التفضيلية وصورها وفق أفضل الممارسات الدولية في المطلب الأول ثم التعرف على مسك المشرع الأردني ومدى اتفاقه مع أفضل الممارسات الدولية في المطلب الثاني:

المطلب الأول
المعاملة الضريبية للجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية

إن تعريف هذه الجمعيات والهيئات من خلال التركيز على وظائفها وأهدافها – كما سبق أن عرضنا له – يحول دون إمكانية تحقيق المنفعة الخاصة لمؤسسيها أو المتبرعين أو الأعضاء أو حتى مستخدميها، كما يحول دون إمكانية توزيع الربح بأي صور كانت على هؤلاء، وعلى سبيل المثال فإن المشرع الأردني عندما عرف الجمعية الخيرية في المادة (٢) من قانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية فقد أكد على أنه يجب أن لا تستهدف من نشاطها أو عملها جني الربح المادي واقتسامه كما أكد قانون ضريبة الدخل على عدم جواز استهداف الربح في المادة السابعة منه، كل ذلك يدعم الاتجاه المنادى بأن مثل هذه الهيئات لا تعتبر هدفاً ضريبياً مناسباً لأي نظام ضريبي ذلك لأن ضرائب الدخل تفرض على أرباح الأشخاص المعنوية بصفتها ممثلة للأفراد الذين يمتلكونها أو يستفيدون من توزيعات أرباحها أما الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح فإنها تختلف اختلافاً كبيرا" عن غيرها من الأشخاص المعنوية حيث إنه لا يمكن أن ننسب ملكيتها لأحد كما لا يمكن لها أن توزع الأرباح، وأياً كانت الأرباح التي قد تحققها من أنشطتها الاقتصادية والاستثمارية فإنها تعمل على إعادة استثمارها أو إنفاقها على أغراضها المحددة، وعطفا على ذلك فإن الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح لا تمثل مساهمين معينين يمتلكونها، ومن ثم يمكن القول: إنها يجب أن لا تخضع للضريبة، ومع ذلك فإن بعض الدول تفترض أن الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح تماثل الهيئات الربحية، وبالتالي فإنها مجال طبيعي للضريبة، أما مسألة

إعفائها فإنها تكون من قبل الكرم التشريعي وكاستثناء[٣٩]، وهذا الأمر يدفعنا إلى البحث في الأساس العملي الذي يبرر المعاملة الضريبية التفضيلية للجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية وصور تلك المعاملة وذلك على النحو التالي:

أولا: الأساس العلمي للمعاملة الضريبية الخاصة للجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية:

تتمتع الجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية بمعاملة ضريبية خاصة تتضمنها تشريعات معظم البلدان رغم أن النظام الضريبي الملائم لهذه الجمعيات والهيئات ما زال محل خلاف نظرا لعدم وضوح الآلية المناسبة لمحاسبة تلك الهيئات ضريبيا، وإذا ما تقرر إعفاؤها فإن ذلك الأمر أيضا يثير مسألة تحديد المعايير الملائمة لذلك الإعفاء والنطاق الملائم لمنحه في إطار طبيعة العلاقة التي تربط بين الفرد والدولة[٤٠]، ومن هنا فقط حاول الفقه تأصيل الباعث على مثل هذه المعاملة الضريبة التي تتراوح بين الإعفاء الكلي أو الجزئي من الضرائب بصورة عامة، أو على أقل تقدير بالنسبة لعدد من الضرائب. وتتلخص المحاولات الفقهية فيما يلي:

١- نظرية الدعم الحكومي:

وتتلخص هذه النظرية في رد أصل المعاملة الضريبية إلى اعتبارها نوعـاً من أنواع المعونة غير المباشرة التي تمنحها الدولة لتلك الهيئات بحيث يتم تبرير ذلك بالقول إن الجمعيات الخيرية والهيئات توفر نوعين من المنافع العامة يمكـن

---

(39) ICNL, "Tax preferences for nongovernmental organization" , international not- for- profit law journal , vol. 3 , issue (3) , pp(263) through: http://www.icnl.org/journal/vol3iss3/taxpaper.htm. (7th.march 2007).

(40) Ole gjems-onstad ," Taxation Of Non – Profit Organizations" , International Fiscal Association Congress 1999, international Center For Not- For – Profit Law,)1999(, P(1):through: http://www.icnl.org/journal/vol1iss4/Ole.htm. (7th.march 2007).

تسمية أحدهما بالمنافع العامة الرئيسية التي تلازم أنشطتها الرئيسية حيث إن تلك الهيئات تؤدي منافع عامة أساسية سواء عن طريق تقديم سلع أو خدمات يفترض أنها تعود بالنفع على الجمهور أو بواسطة تقديم خدمات أو سلع عادية لذوي الاحتياجات الخاصة، ويمكن اعتبار الرعاية الصحية والتعليم كمثال على المنتجات التي تعتبر ذات نفع ملازم حيث إن تقديمها لأي شخص وبغض النظر عن الحاجة يعتبر بمثابة تقديم منافع عامة، أما تقديم الغذاء والمؤونة للفقراء وغيرهم من المحتاجين فإنه يعتبر خير مثال على تقديم الخدمات أو السلع التي تعود بالفائدة على الطبقة المحتاجة أي أن هذه الجمعيات تقدم المنافع العامة الأساسية بطريقتين: تقديم سلع جديدة لعامة الجمهور، وتقديم سلع عادية لمستحقيها بشكل خاص، كما أن الجمعيات تقدم نوعا آخر من المنافع العامة يمكن تسميتها بالمنافع الأسمى (Meta- benefits) وهذه المنافع لا تشتق من ماهية المنتجات المقدمة أو الجهة التي تم تقديمها لها، وإنما تشتق من كيفية إنتاجها أو توزيعها، و تقدم لنا هذه النظرية التقليدية طريقتين تقوم من خلالهما الجمعيات بتقديم هذا النوع من المنافع السامية: أولا عن طريق تقديم خدمات أو سلع بصورة أكثر فاعلية وابتكار أي بصورة أكثر جودة من غيرها، وثانيا أن وجود الجمعيات يشجع مسألة التجمع والتنوع المرغوبة والأكثر اتفاقا مع القيم الديمقراطية، وبالتالي يتم تبرير المعاملة الضريبية الخاصة للجمعيات والهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح وفقا لهذه النظرية استنادا إلى كون الأنشطة الخيرية التي تقوم بها تلك الهيئات تخفف العبء الذي يكون عادة في غياب دور تلك الجمعيات من مسؤولية الدولة[٤١].

---

(41) Robert paine, "The Tax Treatment Of International Philanthropy And Public Policy" , Akron Law Review , vol. (19). p(3).
- Rob Atkinson, "Theories Of The Federal Income Tax Exemption For Charities" , Non Profit Symposium, Stetson Law Review, vol. (XXVII). PP(402,403).

وقد قضت المحكمة العليا الأمريكية بأن إعفاء الجمعيات الخيرية يبرر على أساس أن الهيئة المعفاة تقدم خدمات (منافع) عامة قد لا يكون المجتمع قادرا على توفيرها، والتي تشكل دعما لعمل المؤسسات العامة المدعومة بواسطة الإيـرادات الضريبية[٤٢].

ويؤخذ على هذا الاتجاه صعوبة تحديد مفهوم المنافع العامة وكذلك الأمر فإن القول بوجود سلع وخدمات تستحق الدعم عن طريق الإعفاء الضريبي قد لا يفسر لماذا يتم قصر هذا الإعفاء على الجمعيات والهيئات غير الهادفة لتحقيـق الـربح دون شمول الهيئات الأخرى؟ وكذلك يبقى التساؤل حول مدى اعتبـار الإعفـاء الضريبي وسيلة مناسبة للدعم.

وقد أكد الباحث(Dean M. Kelley)على أن افتراض كون الإعفاءات الضريبية بمثابة مساعدات حكومية قد يؤدي إلى القول بأن الهيئة حتى تتمتع بالإعفاء لا بد أن تقدم منفعة للجمهور ولا تخالف السياسة العامة للدولة، مما يؤدي إلـى نتـائج تتناقض مع المبادئ الديمقراطية، وحق التجمع والحرية الدينية، خاصة إذا تمكـن المشرع أو الإدارة الضريبية من منح هذه الإعفاءات بصورة تحكمية استنادا إلى تفسيره للمسائل التي تحقق المنفعة العامة أو تخالف السياسة العامة وهذا يؤدي إلى مأزق كبير، فعلى سبيل المثال الجمعيات المعارضة لتزايد النفقـات العـسكرية، وتلك المعارضة لاستخدام الطاقة النووية سوف تكون معرضة لفقـد إعفاءاتهـا الضريبية لمخالفتها السياسة العامة، ومن ناحية أخرى فإن الإعفاء الـضريبي لا يمكن اعتباره بمثابة مبالغ نقدية متبادلة بين الدولة وتلك الهيئات والجمعيات فعلى

(42) Bob Jones Univ. v. United States, 461 U.S. 574,591 (1983) through: http://www.findlaw.com/us/461/574.html. (12th.march 2007).

سبيل المثال لا تستطيع تلك الجمعيات شراء أي شيء بالإعفاء الضريبي، كما أن الإعفاء الضريبي لا يمثل مقدارا محددا بخلاف المساعدات[٤٣].

وقد أكدت المحكمة العليا الأمريكية (والز) (Walz. V. Tax commission) رقم (٣٩٧/٦٦٤) على أن منح الإعفاء الضريبي لا يعتبر بمثابة دعم حكومي خاصة أن الحكومة لا تنقل جزءاً من إيراداتها للجهة المعفاة (الكنائس)، وإنما ببساطة تمتنع عن مطالبة هذه الكنائس بدعم الدولة، ولم يسبق أن ادعى أحد أن الإعفاء الضريبي للهيئات المعفاة كالمكتبات والمعارض الفنية والمستشفيات يجعلها من أجهزة الدولة [٤٤].

٢-رد أساس المعاملة الضريبية التفضيلية إلى مفهوم الدخل (نظرية مفهوم الدخل):

ويستند أنصار هذا الاتجاه للقول: إن الجمعيات والهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح والتي تسعى إلى تقديم منافع وخدمات عامة لا تحقق دخلا بالمعنى الدقيق لمفهوم الدخل؛ حيث إن الدخل الصافي عرف ليشمل أنشطة الهيئات الربحية والتي تسعى بصورة أساسية ورئيسة إلى تعظيم الربح أما بالنسبة للهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح فلا يمكن تحديد أساس الضريبة بصورة دقيقة لغياب توافر عنصر السعي لتحقيق الربح[٤٥]؛ ذلك أن إخضاع دخل هذه الهيئات إلى الضريبة يشير إلى مشكلتين أساسيتين: الأولى أن الدخل الصافي لهذه الهيئات يصعب أن

(43) Deam. M.Kelley, "Are Tax Exemptions Subsidies?", Christian Century Foundation, (1982), pp (1-3) , through webpage:
http:///www.religion–online.org /showarticle.asp? title 1326 , as in 5/10/2007.

(44) (Walz. V. Tax commission of city of New York), 397 U.S. 664(1970),through:
http://laws. finlaw.com/us/397/664.html. (16th.April 2007).

(45) Bittker, B.I., and Rahdert, G.K., "The Exemption Of Non Profit Organizations From Federal Income Taxation" , Yale Law Journal, 89(3) , pp(309 -312)) ،1976(.
-Yishai Beer , "Taxation Of Non – Profit Organization Towards Efficient Tax Rules", British Tax Review, sweet and Maxwell limited and contributors , vol.(2). pp(196,197).

يندرج تحت أي تعريف عملي للدخل، والثانية حتى لو أمكن شمول تعريف الدخل لدخل تلك الهيئات فإنه لا يوجد سعر ضريبي مناسب يمكن تطبيقه عليها، وفيما يتعلق بتعريف الدخل فإن الإشكالية تشمل جانبي الإيرادات والنفقات لدفتر الأستاذ، ففيما يتعلق بجانب الإيرادات فإن المسألة تثور حول المعاملة الضريبية للمساهمات والمستحقات كهبات أو مساهمات رأسمالية فإذا تم اعتبارها مساهمات رأسمالية فإنها سوف تستبعد من حسابات مقدار الدخل القائم وفقا لنصوص التشريع الضريبي التي تطبق عادة على الأشخاص الطبيعيين والهيئات الربحية، أما فيما يتعلق بجانب النفقات فإن السؤال يثور أيضاً حول مدى إمكانية اعتبار مصاريف الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح مصاريف مقبولة ضريبيا قابلة للخصم بصورة مماثلة للمصاريف العادية والضرورية للأنشطة الربحية، أم عدم خصمها لكونها لا تتعلق بتحقيق الربح أي عدم إنتاجيتها، وفي حال حسم هذه المسألة لصالح قابلية هذه المصاريف للخصم فإنه لن يكون هنالك دخل خاضع للضريبة من حيث النتيجة خاصة أن جميع موجودات تلك الهيئات مخصصة بصورة نهائية لغايات برامجها المختلفة، أي أنه حتى لو تم تطوير مفهوم للدخل بحيث يستوعب دخل الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح، فإن هذا الأمر لن يكون مجديا من ناحية عملية، كما أنه حتى لو تم تطوير تعريف مناسب لدخل تلك الهيئات فإن ذلك سوف يثير إشكاليات أخرى حول تحديد نسبة الضريبة الملائمة (سعر الضريبة)[٤٦] وبما لا يتفق مع أي من نظريتي المنفعة والقدرة على الدفع[٤٧] اللتين تعالجان مسألة تحديد شريحة الضريبة المناسبة، وسبب هذه

(46) Rob Atkinson, "Theories Of The Federal Income Tax Exemption For Charities" , op.cit., pp(410-412).
- Bitker and Rahdert, "The Exemption Of Non Profit Organization ",op.cit. , pp(307-309).

(٤٧) حول نظريتي النفع الأخير والقدرة على الدفع انظر:
- عادل الحياري، الضريبة على الدخل العام، رسالة دكتوراه منشورة، ط١، ص ص(٤٧٤-٤٧٨)،القاهرة: مطابع الأهرام (١٩٦٨).
- جهاد الخصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط١، ص (١٢٤-١٢٦)، عمان: دار وائل للطباعة والنشر، (١٩٩٩).

الصعوبة يكمن في أن الشريحة الملائمة لا بـد أن تعكـس الـشرائح الفرديـة للمستفيدين من تلك الهيئات، وحيث إن معظم المستفيدين من تلك الهيئات هم فـي أغلب الأحوال من الفقراء فإن أي شريحة ضريبية لن تكون مناسبة، ويمكن القول في النهاية إنه إذا ما قررنا بدء مباراة إخضاع الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح فإن الخاسر المتوقع سوف يكون المستفيد من تلك الهيئات(٤٨).

٣- إسناد المعاملة الضريبية الخاصة للجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعيـة إلى ما يجب أن يتمتع به ذلك القطاع من حصانات وامتيـازات (نظريـة الامتيـازات والحصانات):

إن إدراك الدولة أهمية وجود قطاع مـستقل يخـضع لالتزامـات محـددة وبالمقابل يلتزم بعدم التدخل في الشؤون السياسية من شأنه أن يفسر سبب منح تلك الهيئات إعفاءات ضريبية بدلا من شمولها بالمنح المباشرة، كمـا يفـسر وجـود ضريبة دخل مفروضة على الأنشطة الربحية لتلك الهيئات مما يساهم في تحديـد نطاق عدم استهداف الربح (٤٩)، فضلا على الاعتبارات العملية التي تكمـن وراء منح هذه الهيئات معاملة ضريبية خاصة بالنظر لما تؤديه من خدمات للجمهـور كالعناية بالفقراء والمرضى، مما يؤدي بدوره إلى تخفيف العـبء علـى عـاتق الحكومة فالكثير من الأعمال والمجالات التي تغطيها تلـك الهيئـات تعـد مـن المجالات الأصيلة لوظائف الدولة التقليدية، أي أن المسؤولية تقع في الأساس على عاتق الدولة، وبالتالي فإن أي جهة تساهم في أداء تلك الوظائف العامة تساهم في الوقت ذاته بتخفيف عبء الدولة وهذا الأمر الذي حدا بلجنة الوسائل والأسـاليب الأمريكية(ways and means committee) في عام ١٩٣٨ إلـى تأصـيل الإعفـاء

---

(48) Rob Atkinson, "Theories Of The Federal Income Tax Exemption For Charities", op.cit., pp(410).

(49) Michael Bushton, " Why Are Non Profits Exempt From The Corporate Income Tax?", School Of Public And Environmental Affairs, Indiana University , P(12),(2006).

بالتأكيد على أن المعاملة الضريبية الخاصة للهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح تستند بالدرجة الأولى إلى أن فقدان الإيراد الضريبي نتيجة لتلك الإعفاءات قد عوض نتيجة تخفيض العبء المالي على الدولة وبخلاف ذلك فإن ذلك العبء كان سيمول بواسطة الخزينة (٥٠).

٤- **الاتجاه الحديث:** يستند هذا الاتجاه في تبرير المعاملة الضريبية الخاصة للجمعيات والهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح إلى القول بأن أفضل تفسير للإعفاء الضريبي من الضريبية المفروضة على الشركات توضحه حقيقة أن الدخل المتأتي من الأنشطة غير الهادفة لتحقيق الربح لا يعتبر ملكا لأي شخص طبيعي، وحيث إن الضريبية على دخل الشركات قد قصد من تصميمها ضمان أن دخل الشخص الطبيعي لا يفلت من الخضوع للضريبة بالاختباء خلف ستار الشخص المعنوي، أي أن هذا الاتجاه الجديد يستند إلى أساس مختلف من حيث التأصيل العلمي عن الأساس الذي استندت إليه الاتجاهات السابقة فإذا كانت الاتجاهات السابقة قد سعت إلى توضيح سبب الإعفاء الضريبي للهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح من خلال الإجابة على التساؤل المتعلق بما يميز الأرباح التي تحققها تلك الهيئات ويبرر إعفاءها، فإن هذا الاتجاه الجديد يستند إلى البحث في سبب فرض الضريبة على دخل الشركات ابتداء لينطلق منها إلى أن سبب إخضاع الأنشطة الربحية للضريبة على مستوى الشخص المعنوي هو ضمان أن دخل الأشخاص الطبيعيين الذين ساهموا في تكوينه لا يفلت من الخضوع للضريبة نتيجة لتسربه إلى الشخص المعنوي وإسناده إليه، أي أن هذه الضريبة المفروضة على الشركات غايتها ليس إخضاع الشركات بحد ذاتها للضريبة وإنما إخضاع دخل الشركاء فيها

(50) Robert paine ," The Tax Treatment Of International Philanthropy And Public Policy" , Aknon Law Review, Vol, 19, pp(3-5).
- Robert D. Brown And Yvan Guillemette, "Tax Treatment Of Charitable Donations: How Much Is Enough?" ,Backgrounder , C.D Howe Institute , No. 70, , Canada, PP(1,3,4),(February 2003).

مما حدا بالكثير من الاقتصاديين إلى تفضيل وجود ضريبة على دخل الشخص الطبيعي تتحقق فيها صفات الشمول والتماسك على وجود ضريبة على دخل الشركات.

وبالتالي فإن الدخل غير الربحي لهذه الهيئات يعفى من الضريبة نظرا لكونه لا ينسب إلى أي شخص طبيعي، وبالتالي فإن وجود وسائل فاعلة لإسناد الدخل ومن ثم فرض الضريبة على مستوى الأفراد المساهمين عن جميع أرباحهم الصافية المتأتية من خلال الشخص المعنوي يؤدي إلى انتفاء الحاجة إلى وجود ضريبة دخل على الشركات، ويترتب على ذلك أيضاً اختفاء مظنة اعتبار الإعفاء الضريبي بمثابة معونة مادية للهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح، وهذا سيكون ببساطة نتيجة لإصلاح النظام القانوني غير الفعال للضريبة على الشركات مما يساهم في تفسير عدم ورود الإعفاء الضريبي ضمن بند نفقات الضريبة (Tax expenditures) في موازنة الدولة[٥١].

ثانيا: صور المعاملة الضريبية الخاصة للجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية:

أكد إعلان براتسلافا (Bratislava) حول المعاملة الضريبية للهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح على مجموعة من التوصيات لحكومات الدول نذكر منها:

١) أن تتبنى في تشريعاتها الداخلية معاملة ضريبية تفضيلية للهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح وأنشطتها والمستفيدين منها.

٢) الاعتراف بالشخصية القانونية للهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح الأجنبية والدولية.

(51) Michael Bushton , Why Are Nonprofits Exempt From Corporate Income Tax ? , op cit. pp. (13-20).

٣) منح الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح الأجنبية والدولية العاملة في أراضيها معاملة ضريبية مماثلة للهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح الوطنية.

٤) تضمين معاهدات تجنب الازدواج الضريبي معاملة ضريبية تفضيلية للهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح(٥٢).

وفي إطار المعاملة الضريبية للجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية سنقتصر على الإشارة إلى أكثر صور المعاملة الضريبية انتشارا والموصوفة من قبل المركز الدولي لقانون المنظمات غير الهادفة للربح (ICNL) كأفضل الممارسات الدولية في هذا المجال (٥٣):

١-إعفاء دخل الجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية من الضريبة:

ويقصد بذلك إعفاء دخل هذه الجمعيات والهيئات من الضريبة سواء أكانت قد أسست استنادا إلى مفهوم تعاوني كالجمعيات التعاونية أو أسست لتحقيق المنفعة العامة بحيث يشمل هذا الإعفاء إيراداتها المتأتية من التبرعات والهبات والإعانات والاشتراكات إضافة إلى دخلها المتأتي من الفوائد والإتاوات (Royalties) وأرباح الأسهم وحصص الأرباح والأرباح الرأسمالية، و تتنافى طبيعة هذه الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح مع إمكانية تحقيق الربح الشخصي أو توزيعه حتى إنها عدت

(52) Bratislava Declaration On The Tax Treatment Of NGOS, The Round Table On " Tax Treatment Of NGOs" organized by the Europhil Trust and SAIA / SCTS with assistance of information And Documentation Centre On The Council Of Europe (Bratislava) and of Kluwer Law International, 1996. Through: http://www.via.og/uiata/bratuk1.htm (7th.march 2007).

(٥٣) من الملفت للنظر أن بعض الدول العربية جرت على عدم منح أي امتيازات للهيئات غير الربحية كالجزائر مثلا، لمزيد من التفاصيل انظر:

- كريم البيار، قوانين المنظمات غير الحكومية في دول عربية مختارة، دراسة بتمويل من المركز الدولي للقانون غير الربحي، ص (٣)،
- international journal of not-for-profit law,vol.7,no.4,septeper 2005,through:
- http://www.icnl.org

من قبل أنصار الاتجاه الذي أسند أساس المعاملة الضريبية التفضيلة إلى مفهوم الدخل بأنها لا تصلح كمحل للضريبة في أي نظام ضريبي، كما أن ضريبة الدخل تفرض على أرباح الأشخاص المعنوية بالنظر إلى كونها تؤول إلى الأفراد الذين يملكونها أو يمكن أن توزع عليهم بصورة أو بأخرى[٥٤].

تضمنت النصوص التشريعية النموذجية المتعلقة بالقوانين ذات الصلة بالهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح والمعدة من قبل المركز الدولي لقانون المنظمات غير الهادفة للربح وتحت عنوان (القوانين المالية) التأكيد على ضرورة إعفاء تلك الهيئات من الضريبة وبالنسبة لجميع مصادر دخلها بحيث يشمل الدخل المعفى العمولات والتبرعات والإعانات والاشتراكات، إضافة إلى دخلها المتأتي من ممارسة الأنشطة الاقتصادية [٥٥].

٢-منح معاملة ضريبية تفضيلية للتبرعات والاشتراكات المدفوعة للهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح:

ويقصد بذلك منح الأشخاص - سواء الشخص الطبيعي أو أي شخص معنوي آخر - معاملة ضريبية تفضيلية بالنسبة للتبرعات والاشتراكات المدفوعة سواء بصورة خصمها من الضريبة المستحقة (كتقاص)[٥٦] أو تخفيض ضريبي (deduction)، وذلك بالنسبة للهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح وليس التعاونيات، ويعتبر أسلوب الخصم الضريبي (التقاص من الضريبة) الأسلوب المفضل بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الذين يخضعون لنظام ضريبي تصاعدي في حين أن

---

(54) ICNL, The Tax Treatment Of Nongovernmental Organizations: A Survey Of Best Practices From Around The World, p(3), through: http://www.icnl.org/tools/taxpaper.htm.(as in 7th of march 2007).

(55) ICNL, "Model provisions for laws affecting public benefit organizations" ,op.cit.p(19).

(٥٦) ومن الدول التي تأخذ بأسلوب التقاص: دولة كندا وذلك فيما يتعلق بالهبات والتبرعات، لمزيد من التفصيل انظر:

- Robert D. Brown, "Tax Treatment Of Chartable Donations" ,op.cit.,pp(2,3).

التخفيض الضريبي – الخصم من الدخل وليس من الضريبة– أكثر جذبا للتبرعات السخية من قبل أصحاب الدخل المرتفع (٥٧).

وهذا الأمر من شأنه التأكيد على ضمان استمرار الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح في أداء أعمالها وما تساهم به من تأثيرات إيجابية على المجتمع المحلي تلبية للاحتياجات العامة والمساهمة في حل مشكلة البطالة من خلال توظيف الأفراد في مشاريع تلك الهيئات والتخفيف من الأعباء المالية الملقاة على عاتق الحكومة(٥٨).

٣- فرض الضريبة على الأنشطة الاقتصادية للجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية:

يجب السماح للهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح بممارسة الأنشطة الاقتصادية طالما أن تلك الأنشطة لا تتناقض مع هدفها الرئيسي أو أنشطتها غير الهادفة لتحقيق الربح، وتتراوح المعاملة الضريبية للدخل المتأتي من تلك الأنشطة بين إعفائه من الضريبة أو إخضاعه بصورة مطلقة أو إخضاع الدخل المتأتي من الأنشطة الاقتصادية للضريبة إذا تجاوز مقدارا معينا مما يسمح بعدم خضوع جزء معين من الأرباح المتأتية من الأنشطة الاقتصادية (٥٩).

إن الممارسات الضريبية الفضلى تشجع على السماح للجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية بممارسة الأنشطة الاقتصادية كوسيلة لدعم أهدافها غير

---

(57) ICNL , "Tax Preferences For Nongovernmental Organizations" ,op.cit. through: http://www.icnl.org/tools/taxpaper,htm.

(58) - Nick Gallus and luke eric Peterson, "International Investment Treaty Protection Of NGOs", Arbitration International, vol. 22, no.4, Icia , p(530), (2006).
- W.Cole Durham,Jr. Brett G. Seharffs And Michael W. Durham, International Charity Law, Comparative Seminar , Beijing , China, October 2004, post – conference draft of march, pp(1.2),(2005).

(59) ICNL, The Tax Treatment Of Nongovernmental Organization, op,cit.,p.(5).

الهادفة لتحقيق الربح وهذا لا ينفي ضرورة وجود بعض القيود التي تحدد نطاق تلك الإجازة مع ملاحظة أن قدرة الهيئات الاجتماعية على أن تعمل كمشروع ربحي مقيدm بالقوانين التي تحكم تسجيلها وعملها، والتي عادة ما تتطلب التأسيس كهيئة غير ربحية فضلا على عدم توزيع أي أرباح، وبالتالي فإن معظم الأرباح حتى تلك المتأتية من الأنشطة الاقتصادية لا بد من احتجازها لدعم أنشطة الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح وعدم توزيعها لأي شخص، وتختلف الدول في هذا المجال حيث نجد بعض الدول (كدولة مقدونيا) مثلا لا تسمح للهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح بممارسة الأنشطة الاقتصادية، وإنما لابد أن يتم ذلك من خلال تأسيس كيان منفصل لممارسة تلك الأعمال بحيث يخضع ذلك الكيان المنفصل للضريبة، و مسألة المعاملة الضريبية لتلك الأنشطة الاقتصادية تتراوح بين إخضاعها للضريبة أو قصر فرض الضريبة على الأنشطة الاقتصادية غير المتصلة بأهداف الهيئة وهو ما يسمى بمعيار عدم الصلة (relatedness test)[٦٠]، ومن الدول التي تطبق هذا المعيار الولايات المتحدة الأمريكية؛ حيث تضمنت الفقرة (b) من المادة (٥٠١) من قانون الدخل الفدرالي لعام١٩٨٦ وتعديلاتها الإشارة إلى أن الهيئات المعفاة من الضريبة سوف تخضع للضريبة بالنسبة لدخلها المتأتي من الأنشطة الاقتصادية[٦١]، أما الفقرة(c) من المادة (٥٠١) فقد اشترطت حتى تحصل الهيئة على وضع الإعفاء: أن تكون قد تم تنظيمها للأغراض الخيرية أو التعليمية أو الدينية أو الأدبية أو العلمية، وان لا تشارك في حملات الدعاية السياسة[٦٢]، وبالتالي فإن الهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح المعفاة من الضريبة

(60) ICNL, Survey of tax laws affecting NGOs in central and eastern Europe, Tiskara, Zagreb , Croatia , 2002,pp(18-21) ,through: http://www.icnl.org/knowledge/pubs/TaxSurveyCEE.pdf

(61) Article (501) , Internal Revenue Code Of 1986, title (26) subtitle (A) through: http://www.fourmilab.ch/ustax/www./T26-A-1-1-501.html.

(٦٢) بيريت م. ليكي وآخرون، إدارة الجمعيات الخيرية غير الهادفة للربح: دليل الجمعيات في ظل الظروف المتغيرة، ترجمة: د. علا عبد المنعم، ط١، القاهرة: الدار الدولية للنشر والتوزيع (٢٠٠٠)، ص ص (١٢٤-١٢٥).

تستطيع وفقا لقانون الدخل الفدرالي أن تمارس الأنشطة الاقتصادية مع ضـــرورة اتصال تلك الأنشطة بطبيعة نشاطها وأهدافها بصورة رئيسة(٦٣).

ومن المعايير التي تستخدم لتحديد مدى خضوع الأنشطة الاقتصادية للهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح معيار مصير الـــدخل (destination of income)، ووفقـــا لهذا المعيار فإن جميع الدخول المتأتية من الأنشطة الاقتصادية والمستخدمة فـــي تعزيز الأهداف النفعية العامة للهيئة غير الهادفة لتحقيق الربح معفاة من الضريبة، ومن الدول التي تأخذ بهذا المعيار ألمانيا حيث ينص القانون الألمـــاني علـــى أن الدخل المتأتي من الأنشطة الاقتصادية يخضع للضريبة ما لم تكن تلك الأنـــشطة تخدم بصورة مباشرة أهداف الهيئة غير الهادفة لتحقيق الربح، إضافة إلى المعيار الآلي (أو معيار سقف الإعفـــاء) (threshold or mechanical test) وبموجـــب هـــذا المعيار فإن الدخول المتأتية من الأنشطة الاقتصادية والذي يتجاوز سقفا محددا يتم إخضاعها للضريبة، وأخيرا فقد تطبق الدولة معيارا مختلطا يزاوج بين عناصـــر مختلفة من المعايير السابقة ومثال ذلك جمهورية التشيك حيث تطبق معيار مصير الدخل إضافة إلى معيار تحديد سقف الإعفاء أما سلوفاكيا فتطبـــق معيـــار عـــدم الصلة(٦٤).

(63) For details: Brad caftel, Legal Structure Issues In The Development Of Business Ventures , the National Economic Development And Law Center , Oakland, U.S.A,2001,pp(1-28).

(٦٤) لمزيد من التفصيل حول المعايير المطبق في دول وسط وشرق أوروبا انظر:

- ICNL , Survey Of Tax Laws Affecting NGO In Central And Eastern Europe, op.cit.,pp(21-24)

المطلب الثاني
المعاملة الضريبية للجمعيات الخيرية
والهيئات الاجتماعية في قانون ضريبة الدخل الأردني

نص قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ وضمن المادة (٧/أ/٤) منه على إعفاء دخل الجمعيات التعاونية والخيرية والهيئات الاجتماعية الأخرى المسجلة والمرخصة قانونا من عمل لا يستهدف الربح كما تضمنت الفقرة الخامسة الإشارة إلى إعفاء دخل أي مؤسسة دينية أو خيرية أو ثقافية أو تربوية أو رياضية أو صحية ذات صبغة عامة لا تستهدف الربح إضافة إلى إعفاء دخل الأوقاف الخيرية ودخل استثمارات مؤسسة الأيتام(٦٥).

ويستند تقرير هذا الإعفاء إلى قاعدة عدم خضوع أي هيئة من تلك الهيئات للضريبة إذا ما انتفى لديها قصد الكسب وتحقيق الربح فضلا على اعتباره من الإعفاءات الكلية التي تشمل الدخل من كافة المصادر شريطة عدم استهداف الربح(٦٦)، وبالتالي فإن هذه الجمعيات تستطيع أن تقيم الحفلات على اختلاف أنواعها:كالمسرحية والتمثيلية والغنائية والمباريات الرياضية وغيرها من الوسائل التمويلية التي يمكن للجمعيات الخيرية إقامتها، وتعتبر الحفلات وسائل إعلامية ناجحة للتعريف بأهداف وخدمات الجمعية حيث يمكن من خلالها استقطاب أعضاء جدد، كما تستطيع الجمعيات استثمار فائض أموالها في شراء وبناء العقارات وتأجيرها وغيرها من أوجه الاستثمار(٦٧)، وتشير دراسة واقع الجمعيات الخيرية في الضفة الشرقية لعام ١٩٨٥ إلى ما نسبته ٣٨،٤ % من التمويل

---

(٦٥) المادة (٧/أ) قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته.
(٦٦) عادل الحياري، الضريبة على الدخل العام، مرجع سابق، ص(٤٠٥)،(١٩٦٨).
محمد أبو نصار وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، ط١، عمان، ص (٨٦)،(١٩٩٦).
(٦٧) حسين محمد حسنين،المرشد الفني للجمعيات الخيرية،مرجع سابق، ص (٥٨، ٥٩).

الأهلي للجمعيات الخيرية عبارة عن ريع المشاريع المتأتي من الرسوم والأقساط وإيجار الأبنية والأسهم وغيرها من الاستثمارات[٦٨].

وأمام ارتفاع استثمارات هذه الهيئات والجمعيات ومنافستها للقطاعات الخاضعة للضريبة وإمكانية استغلالها كواجهة للتهرب الضريبي لم يبقِ المشرع الأردني هذا الإعفاء إعفاءً كلياً دون قيد، وإنما تم تقييد هذا الإعفاء حرصا على عدم استغلاله كمنفذ للتهرب أو التجنب الضريبي فقد عمل القانون المعدل رقم (٢٥) نسخة ٢٠٠١ والذي عمل به اعتبارا من ٢٠٠٢/١/١ على استحداث فقرة جديدة أضيفت إلى المادة (٧/أ) تتضمن التأكيد على ضرورة وجود قيود وشروط لإعفاءات دخل طائفة من الأشخاص المذكورين في المادة (٧/أ) ومن بينهم الجمعيات التعاونية والخيرية والهيئات الاجتماعية الأخرى، بحيث يتم تحديد تلك الشروط والقيود بموجب نظام يصدر عن مجلس الوزراء لتلك الغاية[٦٩].

وبالرجوع إلى النظام رقم (٦) لسنة ٢٠٠٣بعنوان (نظام قيود وشروط إعفاءات دخل الأشخاص المعنويين من الضريبة[٧٠] فقد أصبح التشريع الأردني أكثر وضوحا من حيث وجود تحديد تشريعي موضوعي لشروط وقيود إعفاء دخل تلك الهيئات وقد شملت تلك الشروط والقيود ما يلي:

١. أن تكون غايات الهيئة غير الهادفة لتحقيق الربح بمقتضى تسجيلها وترخيصها تحقيق النفع العام و خدمته المجتمع دون تحقيق أي منفعة شخصية.

---

(٦٨) مركز الدراسات والبحوث الاجتماعية، الاتحاد العام للجمعيات الخيرية في الأردن، دراسة واقع الجمعيات الخيرية في الضفة الشرقية لعام ١٩٨٥،د.ط، عمان: مطبعة التوفيق، ص (٧١).

(٦٩) المملكة الأردنية الهاشمية، القانون رقم (٢٥) لسنة ٢٠٠١ المعدل لقانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته، الجريدة الرسمية، العدد (٤٤٩٦)، ص (٢٧٥١).

(٧٠) انظر تفصيلا المواد (٣،٤، ٥)، نظام رقم (٦) لسنة ٢٠٠٣ بعنوان نظام قيود و شروط إعفاءات دخل الأشخاص المعنويين من الضريبة، ص (٣٢).

٢. الأخذ بمعيار مصير الدخل من خلال اشتراط أن يقتصر إنفاق الـدخل المتحقق من النشاط الذي تمارسه على تحقيق أهدافها وغاياتهـا، وأن لا يسمح قانون أو نظام أي منها بتوزيع الدخل المتحقق على أعضائها كليا أو جزئيا وبأي صورة كانت.

٣. أن تؤول ملكية موجوداتها عند حلها أو تصفيتها وفقا لنظامها الـداخلي إلى جمعية خيرية مسجلة ومرخصة في المملكة أو مؤسسة عامـة أو سلطة محلية.

٤. أن تلتزم بمسك حسابات أصولية وصحيحة ومدققة من مدقق حـسابات قانوني فضلا على ضرورة تقديم تلك الحسابات سنويا إلى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، وذلك التأكد من تطابق قيـود وشـروط الإعفـاءات الضريبية الممنوحة لها.

ويتجه المشرع الأردني في الوقت الحالي إلى فرض مزيد من القيود علـى أنشطة الجهات المعفاة ومنها الجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعيـة، ومـازال البرلمان الأردني حتى وقت إعداد هذا البحث في طور مناقشة مشروع القـانون المعدل لقانون ضريبة الدخل والذي عرضته الحكومة على البرلمان منذ منتصف عام ٢٠٠٦، وبالرجوع إلى مشروع ذلك القانون كما أقره مجلس النواب بتـاريخ ٢٠٠٧/١/١٦ نجد أن المادة (٥) من مشروع القانون والمعدلة للمـادة (٧) مـن القانون الأصلي تضمنت إدراج كافة الشروط التي يتضمنها النظام رقم (٦) لسنة ٢٠٠٣الحالي ضمن بنية القانون، والتأكيد على خضوع الدخل المتحقق للجهـات المذكورة من ممارسة الأنشطة الاقتصادية للضريبة إذا مارست نشاطا لا يتفق مع أهدافها أو استهدفت بصورة رئيسية ممارسة أي من الأنشطة الاقتصادية أو كـان من شأن ممارستها للأنشطة الاقتصادية الإخلال بقواعد السوق ومنافسة الأنشطة

الاقتصادية الخاضعة للضريبة، بحيث تفرض الضريبة على هذا الدخل وفقا لنسبة الضريبة التي تسري على الشركات التي تمارس نشاطا اقتصاديا مماثلا أو مشابها، مع التأكيد على ضرورة التزام الجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية بمسك حسابات أصولية وصحيحة وتقديم الكشوف المتعلقة بالدخل المعفى[٧١].

أما بالنسبة للمعاملة الضريبية للاشتراكات والتبرعات المدفوعة لتلك الجهات في المملكة فقد أخذ المشرع الأردني في المادة (١٢/ب) من القانون الحالي بأسلوب التخفيض الضريبي بالنسبة للدافع، وبما لا يتجاوز حداً معيناً حيث نصت المادة (١٢/ب) من القانون على السماح لأي شخص بتنزيل الاشتراكات والتبرعات المدفوعة في المملكة دون نفع شخصي لمقاصد دينية، أو خيرية، أو إنسانية، أو علمية، أو ثقافية، أو رياضية، أو مهنية. إذا قرر لها مجلس الوزراء تلك الصفة، ويشترط أن لا يتجاوز ما يسمح بتنزيله ربع الدخل الخاضع للضريبة قبل إجراء هذا التنزيل أما في حال وجود تبرعات مدفوعة لحكومة المملكة أو قواتها المسلحة أو مؤسساتها العامة فإن الإعفاء ينزل بالكامل من الدخل الصافي في السنة التي تم فيها الدفع، وفي حال وجود مثل هذه التبرعات فإن الاشتراكات و التبرعات المدفوعة لمقاصد دينية أو خيرية أو إنسانية أو علمية أو ثقافية أو رياضية أو مهنية يجب أن لا تتجاوز ربع الدخل الخاضع للضريبة قبل إجراء هذا التنزيل وبعد إجراء التنزيل الخاص بالتبرعات المدفوعة إلى أشخاص القانون العام.

(٧١) المادة (٥) من مشروع القانون المعدل لقانون ضريبة الدخل المعدلة للمادة (٧) من القانون الأصلي، قرار مجلس النواب الرابع عشر في جلسته الخامسة من الدورة الرابعة والمنعقدة بتاريخ ٢٠٠٧/١/١٤ والذي تضمن الموافقة على مشروع القانون المعدل كما ورد من الحكومة مع إجراء بعض التعديلات عليه، الكتاب الصادر عن رئيس مجلس النواب رقم (١٥٦/٢/٢٣/٣) تاريخ ٢٠٠٧/١/١٦ ومرفقه مشروع القانون المعدل، غير منشور، علما بأن مشروع القانون حتى تاريخ إعداد البحث ما يزال لدى مجلس الأعيان الأردني.

ونلاحظ مما سبق أن تحديد الصفة الخيرية أو الإنسانية لهذه الجهات مسألة لا يعود تقديرها للمكلف بل لا بد من أن يمنحها مجلس الوزراء تلك الصفة، ومن مبررات هذه المعاملة الضريبية للتبرعات أن هذه الهيئات تقوم بخدمات عامة كتلك التي تقوم بها السلطات العامة، أي أن النفقات التي تنفقها تلك الجهات حققت ما يقصد عادة تحقيقه من خلال إنفاق الضريبة نفسها، وبالتالي فإن تلك الهيئات قد خففت العبء الملقى على عاتق الدولة فيغدو بذلك فرض الضريبة على تلك التبرعات والاشتراكات المدفوعة أمر غير مرغوب حرصا على عدم نضوب أو انحسار موارد تلك الهيئات[٧٢].

وإجمالا لما تم ذكره فإن المشرع الأردني قد زاوج بين معيار الغاية ومعيار مصير الدخل عند تحديد شروط وقيود إعفاءات دخل الأشخاص المعنوية، كما أنه أكد على الشرط المتعلق بعدم توزيع الأرباح بأي صورة كانت والوارد في المادة (٢) من قانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية رقم (٣٣) لسنة ١٩٦٦وتعديلاته، أي أن قانون ضريبة الدخل وقانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية يلتقيان في اشتراط عدم استهداف جني الربح المادي واقتسامه أو تحقيق المنفعة الشخصية وإن كنا قد اقترحنا سابقا توحيد الجهة المختصة بالتسجيل والرقابة على الهيئات والجمعيات من خلال إشراك دائرة ضريبة الدخل والمبيعات وبالتالي ضمان وجود رقابة فاعلة مبتدئة على أنشطة تلك الهيئات، وتفادي مسألة تعدد جهات الرقابة وإذا ما تم تبني ذلك الاقتراح فإن ذلك الأمر يخفف من رقابة الإدارة على مسألة إقرار الصفة الخيرية أو الاجتماعية بالنسبة للتبرعات ولكل حالة على حدة مع ضرورة إعادة النظر في صياغة المادة (٥) من النظام رقم(٦) لسنة ٢٠٠٣على التفصيل المذكور سابقا و اعتماد أسلوب العينات بالنسبة لتدقيق تلك الحسابات.

---

(٧٢) عادل الحياري، الضريبة على الدخل العام، مرجع سابق، ص ص (٤٣٧،٤٤١).

الخاتمة

اتجه الباحث إلى معالجة موضوع النظام القانوني للجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية نظرا لما يكتنفه من غموض، وحرصا على التحقق من مدى اتفاق المنظومة التشريعية الضريبية الأردنية مع أفضل الممارسات الدولية في هذا المجال، وتعميقا للوعي الضريبي بهذه الجهات المعفاة ومبررات إعفائها، حيث تم استعراض مفهوم الجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية في التشريع الأردني والتشريعات المقارنة وأهم القيود والشروط التي تحكمها في المبحث الأول.

أما المبحث الثاني فقد خصص لدراسة المعاملة الضريبية التفضيلية لتلك الهيئات والجمعيات والبحث في المبررات الفقهية لمنح هذه المعاملة بداية واستمرارا، وصور المعاملة الضريبية وفقا لأفضل الممارسات الدولية ثم موقف المشرع الأردني وصور المعاملة الضريبية لتلك الهيئات والجمعيات في قانون ضريبة الدخل الأردني.

وقد تبين من خلال هذه الدراسة أهمية العناية بالإطار القانوني لتلك الجمعيات والهيئات والتي تجسد الصورة العملية لممارسة احد أهم الحقوق الدستورية وهو الحق في التجمع وتكوين الجمعيات وما له من فوائد جمة على الاقتصاد الوطني ومالية الدولة، حيث تم التوصل إلى سلسة من النتائج والتوصيات نذكر منها:

أولا: النتائج:

١- يعتبر تكوين الجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية الصورة العملية لممارسة الحق الدستوري المشار إليه في المادة (١٦) من الدستور الأردني لعام ١٩٥٢ وتعديلاته.

٢- يلتقي قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته مع قانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية رقم (٣٣) لسنة ١٩٦٦ وتعديلاته في اشتراط أن تكون تلك الجمعيات والهيئات ذات نفع عام ولا تستهدف تحقيق الربح أو اقتسامه أو توزيعه.

٣- اشترط قانون ضريبة الدخل لغايات إعفاء هذه الجمعيات والهيئات أن تكون مسجلة ومرخصة قانونا وأناط قانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية صلاحية تسجيلها بوزارة التنمية الاجتماعية فضلا على صلاحية وزارة الثقافة في تسجيل بعض أنواع الجمعيات والهيئات.

٤- تتعدد الجهات القائمة على تسجيل تلك الجمعيات والهيئات ورقابة أنشطتها وتتعارض بعض الالتزامات المفروضة عليها باختلاف القوانين التي تنظمها كالالتزام المتعلق بتدقيق السجلات حيث إن هذا الالتزام ورد في نظام قيود وشروط إعفاءات دخل الأشخاص المعنويين بصورة أكثر تشدداً.

٥- تتفق المعاملة الضريبية للجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية في التشريع الضريبي الأردني مع أفضل الممارسات الدولية في هذا المجال.

٦- تتباين المبررات العملية التي تقف وراء منح هذه الجمعيات والهيئات معاملة ضريبية تفضيلية، وعلى الرغم من ذلك التباين فهذا لا ينفي أهمية وجود ذلك القطاع غير الربحي والذي يساهم في تخفيف العبء عن الدولة من خلال مساعدتها في تحقيق أهدافها العامة.

٧- زاوج المشرع الضريبي الأردني بين معيار الغاية ومعيار مصير الدخل عند تحديد شروط وقيود إعفاءات دخل الأشخاص المعنويين.

ثانيا: التوصيات:

١- ضرورة تفعيل الرقابة على أنشطة هذه الجمعيات والهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح بما يكفل عدم استغلالها كمنفذ للتهرب الضريبي.

٢- توحيد الجهة المختصة بتسجيل الجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية والرقابة عليها من خلال الحرص على تمثيل مختلف الجهات ذات العلاقة على التفصيل الذي ذكرناه سابقا ضمن حيثيات هذا البحث.

٣- رفع التناقض بين المادة (٥) من نظام قيود وشروط إعفاءات دخل الأشخاص المعنويين الصادر بموجب المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته والمادة (١٥) من قانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية رقم (٣٣) لسنة ١٩٦٦ وتعديلاته.

٤- التفريق في المعاملة بين الأنواع المختلفة للهيئات غير الهادفة لتحقيق الربح وخاصة صغيرة الحجم منها بحيث يمكن إعفاؤها من شرط كون الحسابات التي تمسكها مدققة من مدقق حسابات خارجي، وهذه التوصية تتفق مع أفضل الممارسات الدولية في هذا المجال.

٥- إيراد نص صريح في قانون ضريبة الدخل حول جزاء التخلف عن تقديم الحسابات بالنسبة لهذه الجمعيات والهيئات المعفاة أو مخالفة شرط كون الحسابات مدققة من مدقق حسابات أو التأخر في تقديمها، وأثر ذلك الجزاء على منح الإعفاء أو تطبيقه.

٦- جعل مدة تقديم تلك الحسابات أطول ومغايرة لمدة تقديم الحسابات بالنسبة للمكلفين ولتكن مثلا نهاية الشهر السادس من نهاية السنة المالية، وإيراد نص صريح حول المدة اللازمة للاحتفاظ بالحسابات الأصولية ولتكن (١٠) سنوات أسوة بمدة الاحتفاظ بالحسابات المشار إليها في تعليمات مسك الحسابات.

وعلى الله قصد السبيل

المصادر والمراجع

أولا – الكتب و الأطروحات ومطبوعات المراكز والهيئات الدولية:

١– الكتب:

- جهاد الخصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط١، عمان: دار وائل للطباعة والنشر (١٩٩٩).
- عبد الفتاح مراد، التعليق على قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية ولائحته التنفيذية، الناشر المؤلف، د.ط، الإسكندرية: المؤلف.
- سليمان أبو صبحا وتوفيق سلمان عبودي، دراسات اقتصاديات العمل الاجتماعي، د.ط، مركز الدراسات والبحوث الاجتماعية، عمان: الاتحاد العام للجمعيات الخيرية (١٩٨٨).
- حسين محمد حسنين، المرشد الفني للجمعيات الخيرية، سلسلة كتب المشاركة الشعبية، السلسلة الأولى، د.ط، عمان: جمعية عمال المطابع التعاونية (١٩٩٥).
- بيريت م. ليكي ورود نابيير وآخرون، إدارة الجمعيات الخيرية غير الهادفة للربح: دليل الجمعيات في ظل الظروف المتغيرة، ترجمة: د. علا عبد المنعم، ط١، القاهرة: الدار الدولية للنشر والتوزيع (٢٠٠٠)

٢– أطروحات الدكتوراه:

- عادل الحياري، الضريبة على الدخل العام، رسالة دكتوراه منشورة، ط١، القاهرة: مطابع الأهرام (١٩٦٨).

٣- مطبوعات المراكز والهيئات الدولية:

١. إدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية الدولية، المكتب الإحصائي للأمم المتحدة، التصنيف الصناعي الدولي الموحد لجميع الأنشطة الاقتصادية: التنقيح الثالث، السلسلة (م) العدد (٤)، نيويورك: الأمم المتحدة(١٩٩١).

2. International Center For Not – For – Profit Law , Model Provisions For Laws Affecting Public Benefit Organizations. Washington DC, USA : ICNL(2002) ,through:http://www.icnl.org/knowledge/pubs/Law_PBO_English.pdf

ثانيا- الدوريات والأبحاث والمقالات العلمية:

1. Atkinson, Rob, "Theories Of The Federal Income Tax Exemption For Charities" , Non Profit Symposium, Stetson Law Review, vol. (XXVII) STETSON L. REV.: (1997).
2. Beer, Yishai , "Taxation Of Non – Profit Organization Towards Efficient Tax Rules", British Tax Review, vol.(2), U.K: Sweet and Maxwell limited and contributors(1995).
3. Bittker, B.I., and Rahdert, G.K., "The Exemption Of Non Profit Organizations From Federal Income Taxation" , Yale Law Journal, 89(3) , (1976).
4. Brown, Robert D. And Guillemette, Yvan, "Tax Treatment Of Charitable Donations: How Much Is Enough?", Backgrounder , No. 70,Canada: .D Howe Institute (February 2003).
5. Bushton, Michael, "Why Are Non Profits Exempt From The Corporate Income Tax?", School Of Public And Environmental Affairs, Indiana University (2006).
6. caftel, Brad, "Legal Structure Issues In The Development Of Business Ventures" , Oakland, U.S.A: the National Economic Development And Law Center (2001),
7. Deam , M.Kelley, " Are Tax Exemptions Subsidies ?" , U.S.A: Christian Century Foundation (1982), through webpage: http:///www.religion–online.org /showarticle.asp? title =1326.

8. Durham, W.Cole,. Seharffs, Jr. Brett G And Durham, Michael W., "International Charity Law: Comparative Seminar" , Beijing , China: ICNL (October 2004), post – conference draft ,march2005.
9. Gallus, Nick and Peterson, luke eric, "International Investment Treaty Protection of NGOs", Arbitration International, vol. 22,no.4, Icia (2006).
10. gjems - onstad, Ole," Taxation Of Non – Profit Organizations" , International Fiscal Association Congress ١٩٩٩, Washington: INCL (1999),through: http://www.icnl.org/journal/vol١iss٤/Ole.htm.
11. ICNL , "The Tax Treatment Of Nongovernmental Organizations: A Survey Of Best Practices From Around The World" , through: www. Incl.org/Tools / taxpaper.htm
12. ICNL,"Tax preferences for nongovernmental organization" , international not- for- profit law journal , vol. ٣, issue (٣) , through: http://www.icnl.org/journal/vol٣iss٣/taxpaper.htm.
13. ICNL, "Comparative Analysis Of The Definition Of Charities And Their Legal Treatment", (2002),through: http://www.icnl.org/knowledge/pubs/Comparative_Analysis_Charities_Legal%20Treatment.pdf
14. paine, Robert ," The Tax Treatment Of International Philanthropy And Public Policy" , Aknon Law Review, Vol, 19.
15. paine, Robert, "The Tax Treatment Of International Philanthropy And Public Policy" , vol. (١٩)Akron Law Review(2005).
16. Rutzen, Douglas, Durham, Michael and Moore, David, "NPO Legislation In Central And East Europe", ICNL: 2004, through: http://www.icnl.org/knowledge/pubs/ChinaConference/NPO_Legislation_Central_Eastern_Europe.pdf
17. the International Center For Not For-Profit Law (ICNL) , “The tax treatment of nongovernmental organization” , through: www.icnl.org/tools/taxpaper.htm.

١٨. كريم البيار، قوانين المنظمات غير الحكومية في دول عربية مختـــارة، دراسة بتمويل من المركز الدولي لقانون المنظمات غير الهادفة للربح:

- International Journal Of Not-For-Profit Law,vol.7,no.4,septeper 2005,through: http://www.icnl.org.

١٩. منشورات مركز الدراسات والبحوث الاجتماعية، الاتحاد العام للجمعيات الخيرية في الأردن، دراسة واقع الجمعيات الخيرية في الضفة الشرقية لعام ١٩٨٥، د.ط، عمان: مطبعة التوفيق.

ثالثا: التشريعات و الوثائق الرسمية:

١. الترجمة العربية للإعلان العالمي لحقوق الإنسان، الموقع الرسمي لهيئة الأمم المتحدة، حقوق الإنسان، قسم موقع الأمم المتحدة في إدارة شؤون الإعلام، الأمم المتحدة)٢٠٠٣).

٢. المملكة الأردنية الهاشمية، الدستور الأردني لعام ١٩٢٥ وتعديلاته.

٣. المملكة الأردنية الهاشمية، قانون الأوقاف والشؤون والمقدسات الإسلامية رقم ٣٢ لسنة ٢٠٠١، الجريدة الرسمية، العدد (٤٤٩٦)، ص(٢٨٣٨).

٤. المملكة الأردنية الهاشمية، قانون الجمعيات والهيئات الاجتماعية رقم (٣٣) لسنة ١٩٦٦وتعديلاته، الجريدة الرسمية، العدد (١٩٢٧)، ص (١٠١٩).

٥. المملكة الأردنية الهاشمية، قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته، منشورات وزارة المالية الأردنية، دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، مطابع الدستور التجارية،(٢٠٠٥).

٦. المملكة الأردنية الهاشمية، مشروع القانون المعدل لقانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته المرفق بقرار مجلس النواب الرابع عشر في جلسته الخامسة من الدورة الرابعة والمنعقدة بتاريخ ٢٠٠٧/١/١٤ والذي تضمن الموافقة على مشروع القانون المعدل كما

ورد من الحكومة مع إجراء بعض التعديلات عليه، الكتاب الصادر عن رئيس مجلس النواب رقم (١٥٦/٢/٢٣/٣) تاريخ ٢٠٠٧/١/١٦ ومرفقه مشروع القانون المعدل، غير منشور، علما بأن مشروع القانون حتى تاريخ إعداد هذا البحث ما يزال لدى مجلس الأعيان الأردني.

٧. المملكة الأردنية الهاشمية، النظام رقم (٦) لسنة ٢٠٠٣ (نظام قيود وشروط إعفاءات دخل الأشخاص المعنويين من الضريبة) صادر بمقتضى البند (٨) من الفقرة (أ) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥، الجريدة الرسمية، العدد (٤٥٨١)، ص (٣٢).

٨. المملكة الأردنية الهاشمية، دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، تعليمات مسك الحسابات رقم (١٢) لسنة ٢٠٠٢، الصادرة استنادا للمادة (٢٢/أ) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته، الجريدة الرسمية، العدد (٤٥٥٣)، ص (٣٠٢٩).

٩. الميثاق العربي لحقوق الإنسان، موقع جامعة منيسوتا، مكتبة حقوق الإنسان: http://www1.umn.edu/humanrts/arab/a..3.html

10. **Bratislava Declaration On The Tax Treatment Of NGOS**, The Round Table On " Tax Treatment Of NGOs" organized by the Europhil Trust and SAIA / SCTS with assistance of information And Documentation Centre On The Council Of Europe (Bratislava) and of Kluwer Law International, Bratislava (1996). Through: http://www.via.og/uiata/bratuk1.htm.

11. USA, **Internal Revenue Code Of 1986**, title (26) subtitle (A) through: http://www.fourmilab.ch/ustax/www./T26-A-1-1-501.html.

رابعا: الأحكام القضائية:

١. قرار محكمة العدل العليا رقم (1970/59)، مجلة نقابة المحامين الأردنية، ١٩٧١.

2. **Bob Jones Univ. v. United States** , 461 U.S. 574,591 (1983) through:.http://www.findlaw.com/us/461/574.html

3. **Walz. V. Tax commission of city of New York** , 397 U.S. 664(1970),through: http://laws. finlaw.com/us/397/664.html.